

**إطار مقترح لخصائص الشكّ المهنيّ وقياس مدى توافرها لدى مراقب الحسابات الخارجي
في بيئة المراجعة المصرية: دراسة ميدانية**

عبدالعال مصطفى أبو الفضل

أستاذ المحاسبة المشارك

كلية المجتمع بشقراء - جامعة شقراء

المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر بتاريخ ٢٢/٢/١٤٤١هـ، وقبل للنشر بتاريخ ٢٥/٤/١٤٤١هـ)

إطار مقترح لخصائص الشك المهني وقياس مدى توافرها لدى مراقب الحسابات الخارجي في بيئة المراجعة المصرية: دراسة ميدانية

عبدالعال مصطفى أبو الفضل

أستاذ المحاسبة المشارك

كلية المجتمع بشقراء - جامعة شقراء

المملكة العربية السعودية

ملخص الدراسة

يهدف البحث إلى بناء إطار لخصائص الشك المهني وقياس مدى توافرها لدى مراقبي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية، وقد تم بناء هذا الإطار ليجمع بين خصائص نموذجي (Hurt, 2010. Quadackers & Wijnandsrade, 2009)، كما تم اختبار متغيرات الإطار ميدانياً على عينة من مراقبي الحسابات في مصر، واستخدم الباحث الإحصاء الوصفي والتحليلي، مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولموجروف - سمرنوف والأهمية النسبية.

وتناول البحث خصائص الإطار المقترح للشك المهني بما ينعكس إيجاباً على تخطيط إجراءات المراجعة وتنفيذها، ويقلل من احتمال اختيار إجراءات مراجعة غير مناسبة أو الحكم الخطأ على الأدلة. وتوصل البحث إلى توافر خصائص الشك المهني السبع المذكورة في الإطار المقترح لدى مراقبي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية، إلا أنه وجد اختلاف من حيث الأهمية النسبية لتلك الخصائص بين مفردات العينة، فقد جاءت خاصية تركيز الرقابة في المرتبة الأولى، ثم جاءت خاصية استجواب العقل في المرتبة الثانية، فخاصية البحث عن المعرفة وخاصية الثقة بالنفس في المرتبة الثالثة معاً، فخاصية الاستقلال الذاتي في المرتبة الخامسة، فخاصية فهم الشخصية في المرتبة السادسة، وحلت خاصية تعليق الأحكام وإرجائها في المرتبة الأخيرة.

وأوصى البحث بضرورة تطبيق الشك المهني لتعزيز قدرة مراقبي الحسابات على الاستجابة للظروف والحالات التي قد تدل على وجود تحريفات جوهرية، وتفيد نتائج البحث في ضرورة أن يتضمن الشك المهني تقييماً جوهرياً لأدلة المراجعة، وأن يكون مراقب الحسابات في حالة تركيز وتأهب لأدلة المراجعة التي تتناقض مع غيرها من الأدلة، وأن يكون العقل متسائلاً دائماً عن مصداقية المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، ويعتبر هذا التقييم ضرورياً لكي يصل مراقب الحسابات إلى رأيه المهني المحايد عن القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: الشك المهني، خصائص الشك المهني، نماذج قياس الشك المهني، محددات الشك المهني، الحكم المهني.

A Proposed Frame of the Characteristics of Professional Skepticism and Measurement of the Possibility of Their Availability for the External Auditor in the Environment of Egyptian Auditing: A Field Study

Abdelaal Mostafa Aboelfadl

Associate Professor of Accounting
Shaqla Community College - Shaqla University
Kingdom of Saudi Arabia

Abstract

The study aims to create a frame of the characteristics of "Professional Skepticism" and measures their availability for Egyptian auditors. A frame of the characteristics of "Professional Skepticism" has been established based on both the two models of Quadackers (2010) and Wihinandsrade (2009). The variables of this frame have been practically selected from a sample of Egyptian auditors, where the researcher has used the descriptive and analytic statistics such as the arithmetic average, the standard deviation, Kolmogorov - Smirnov Test and the relative significance.

The study deals with a proposed frame of professional skepticism. This frame has a positive effect on the planning and implementation of auditing procedures and reduces the possibility of the choice of improper auditing procedures or the wrong judgment of evidence.

Results of the study reveal the availability of the characteristics of "Professional Skepticism" for auditors working in the Egyptian environment. Yet, the significance of these characteristics vary among the members of the sample. The characteristic of focus of control comes first, followed by that of questioning mind. The characteristic of the search for knowledge and self-confidence come third together. That of self-independence comes fifth and interpersonal understanding comes sixth. At last comes the characteristic of suspension of judgment.

The study proves that the application of "Professional Skepticism" enables the auditors to deal with deviations. The auditor becomes aware of and ready for contradictory auditing evidence. He keeps inquiring about the reliability of the information given by the administration and those responsible of governance.

Keywords: Professional Skepticism, the Characteristics of Professional Skepticism, Measurement of professional skepticism models, Determinants of Professional Skepticism, Professional judgment.

١. الإطار العام للبحث :

١,١ مقدمة :

الشك^١ المهني Professional Skepticism مهارة تتطلب توفر عنصر الذكاء، فإذا لم يكن مراقب الحسابات ذكياً فقد تتطلب عليه بعض الحيل، حتى البسيطة منها، عند قيام إدارة منشآت الأعمال بممارسات إدارة الأرباح Earnings Management وإعداد تقارير مالية احتيالية؛ بهدف إخفاء هذه التحريفات والممارسات عن المراجع عند أدائه لعملية المراجعة (Luippold, 2009, p.15-16). ويعد الشك المهني من المهارات الشخصية Personal Skills المرتبطة باتجاهات المراجع وسلوكه^٢ وشخصيته المهنية، ولا شك أن تطوير هذه المهارات يُمكن مُراجع الحسابات من تعلم الحذر المهني، ومحاولة التعرف على حقيقة العمل محل المراجعة من خلال التجميع والتقييم الموضوعي لأدلة الإثبات وإبداء الرأي المهني أو معرفة الوقت المناسب لانسحابه من عملية المراجعة. وفي ظل الأزمات المالية باتت الحاجة إلى تحسين جودة الحكم المهني للمراجع من خلال سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش في التقارير المالية وممارسات إدارة الأرباح، وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، وذلك من خلال ممارسته للشك المهني المصحوب بالذهن المتسائل Questioning mind، والاستفسار المستمر Ongoing questioning عن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ما إذا كانت تشير إلى إمكانية وجود ما يؤكد أو ينفي شكوكه في ما يتعلق بالأحكام والقرارات الخاصة بإبداء رأيه المهني.

وقد لُخص مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيّدة بالبورصة Public (PCAOB) Company Accounting Oversight Board أوجه القصور الجوهرية في عملية المراجعة نتيجة الفشل في التحقق من تنفيذ إجراءات المراجعة ومن الجمع والتقييم والتفسير لأدلة المراجعة التي تتسق مع معايير PCAOB، وبالتالي لم يكن لدى مراقبي الحسابات الأدلة الكافية والملائمة لدعم آرائهم، وتوصل PCAOB إلى اعتبار الفشل في تطبيق الشك المهني المناسب من العوامل المهمة التي سمحت بحدوث أوجه القصور في كثير من الحالات (PCAOB. , 2008, p. 20).

١,٢ مشكلة البحث :

ترتبط أهمية مراقب الحسابات ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي يقدمها إلى العملاء والمستخدمين كافة، لذلك فإن المجتمع المالي يتوقع من مراقب الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة والالتزام

١ يقصد بالشك في اللغة، كما ورد في معجم لسان العرب، الحذر والتقدير، والريبة والظن والتهمة، والشيء غير المقنع، (ابن منظور، ١٣١١م، ص ١٧٨). أما مصطلح الشك في الفلسفة، فيعني البحث والتقيب والاستطلاع (زقزوق، ١٩٩٣)، ويرى (أسعد، ١٩٨٣) أن الشك يساهم في تحقيق المعرفة التي تمر بثلاث مراحل عقلية: مرحلة الظن، ثم مرحلة الشك، ثم مرحلة اليقين. وهو ما يتعارض مع ما ورد في معجم المعاني الجامع أن الظن مرتبة أعلى من الشك وأقل من اليقين. ويخلص الباحث إلى أن الشك يرتبط بالجوانب المعرفية ويعني البحث والتقيب والتمعن والفحص العميق لإزالة الغموض والالتباس.

٢ يستخدم الباحث مصطلحي مراقب الحسابات أو مراجع الحسابات كمصطلحين مترادفين.

بالمسؤوليات المتعلقة به، كما يتوقع منه الكشف عن الأخطاء الجوهرية واكتشاف الغش ومنع صدور القوائم المالية المضللة بعد المصادقة عليها، وأوضحت النتائج التي توصل إليها مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة (PCAOB) في ديسمبر ٢٠٠٨ أن غالبية أوجه القصور الجوهرية والمتكررة الحدوث التي تم ملاحظتها أثناء عملية التفتيش من ٢٠٠٤-٢٠٠٧، ترجع إلى فشل مراقبي الحسابات في تنفيذ إجراءات المراجعة من جمع أدلة المراجعة، وتقييمها، وفحصها، وتفسيرها، وبالتالي لم يكن لديهم الأدلة الكافية والملائمة لدعم آرائهم، وفي كثير من الحالات يعتبر الفشل في تطبيق الشك المهني المناسب من العوامل المهمة التي سمحت بحدوث عديد من أوجه القصور (PCAOB., 2008, p. 20).

ويعتبر تطبيق الشك المهني مطلباً ضرورياً لتعزيز قدرة مراقب الحسابات على الاستجابة للظروف التي قد تدل على وجود تحريفات جوهرية؛ حيث يتضمن الشك المهني تقييماً جوهرياً لأدلة المراجعة، ويعني ذلك أن يكون مراقب الحسابات في حالة تركيز وتأهب لأدلة المراجعة التي تتناقض مع غيرها من الأدلة، أو أن يكون العقل متسائلاً دائماً عن مصداقية المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، ويعتبر هذا التقييم ضرورياً لكي يصل مراقب الحسابات إلى رأيه المهني المحايد عن القوائم المالية (IAASB., 2012; APB., 2010; PCAOB., 2012, p. 20).

ونظراً إلى أهمية الشك المهني في جودة أداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة التي أكدت ضرورة تطبيقه سواء من قبل مراقب الحسابات الفرد أو من قبل فريق المراجعة، إلا أن هناك شكاً حول ما إذا كان مراقب الحسابات يطبق بصورة جدية وتامة الشك المهني ومدى ارتباط مستوى الشك المهني بسلامة الأحكام المهنية في المراجعة، وما هي محددات هذه العلاقة ومدى اختبارها عملياً، وتتمثل مشكلة البحث في الإجابة على السؤال الرئيسي التالي: ما هي خصائص الشك المهني وقياس مدى توافرها لدى مراقب الحسابات الخارجي في بيئة المراجعة المصرية؟ ويمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما مفهوم الشك المهني، وأهدافه وأهميته ومصادره لمراقبي الحسابات؟
- ما خصائص الشك المهني الواجب توافرها لدى مراقبي الحسابات؟
- كيف يمكن قياس مستوى الشك المهني لمراقبي الحسابات من خلال مدى توافر خصائصه في بيئة المراجعة المصرية؟

١,٣ هدف البحث:

- يهدف البحث بصفة رئيسية إلى بناء إطار لخصائص الشك المهني ومدى توافرها لدى مراقب الحسابات الخارجي في بيئة المراجعة المصرية، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
- دراسة مفهوم الشك المهني في المراجعة وتأصيله.
 - بناء إطار مقترح لخصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات.
 - دراسة مدى توافر خصائص الإطار المقترح للشك المهني لدى مراقبي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية.

١,٤ أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته العلمية لكونه من الموضوعات الحديثة في الفكر المحاسبي، والتي تتصف بندرة الدراسات - بخاصة الدراسات العربية - التي تعرضت له، وضرورة معرفة مدى مساهمة الواقع التطبيقي للفكر النظري، ويركز هذا البحث على أهمية ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني مما يؤكد أهمية الدور الذي يلعبه الشك المهني في عملية المراجعة، فهو يمثل جزءاً لا يتجزأ من مهارات مراقب الحسابات، حيث يرتبط الشك المهني بصورة كبيرة بسلامة الأحكام المهنية، ومن ثم جودة المراجعة.

أما الأهمية العملية، فتتمثل في دراسة ميدانية لمعرفة مدى توافر خصائص الإطار المقترح للشك المهني لدى مراقبي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية، حيث إن توافر خصائص الشك المهني من شأنه أن ينعكس إيجاباً على تخطيط إجراءات المراجعة وتنفيذها، ويقلل من احتمال أن يختار مراقب الحسابات إجراءات مراجعة غير مناسبة أو التطبيق الخطأ لإجراءات المراجعة، أو الحكم الخطأ على الأدلة، ومن ثم التفسير الخطأ لنتائج المراجعة بما يؤثر سلباً في تقديراته وأحكامه ورأيه المهني.

ومن أهم دوافع البحث ما يأتي:

- جذب اهتمام مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية في مصر نحو أهمية ممارسة الشك المهني خلال عملية المراجعة، نظراً إلى اهتمام الإصدارات المهنية بالشك المهني، وعدم مواكبة معايير المراجعة في مصر - في رأي الباحث - لهذه التطورات.
- ندرة البحوث الأكاديمية بشأن دراسة مدى توافر خصائص الشك المهني في بيئة المراجعة المصرية.

١,٥ منهج البحث:

يعتمد البحث على استخدام المنهج الاستقرائي من خلال عمل مسح للدراسات والبحوث السابقة المتعلقة بالبحث، ودراسة تلك الدراسات وتحليلها للتعرف على أهم خصائص الشك المهني لدى مراقب الحسابات. كما يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لتحديد الإطار المقترح لخصائص الشك المهني لدى مراقب الحسابات. وتم اختبار فروض البحث من خلال الدراسة الميدانية على عينة من مراقبي الحسابات في مصر باستخدام المنهج التحليلي Analytical approach عن طريق قائمة استبيان مُعدة خصيصاً لهذا الغرض.

١,٦ حدود البحث ونطاقه:

يتناول البحث خصائص الشك المهني ومدى توافرها لدى مراقبي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية. وعينة البحث متنوعة بدون تحديد تخصص قطاعي معين لمراقبي الحسابات ممن يراجعون نوعاً معيناً من الشركات أو صناعة ما من الصناعات أو قطاعاً ما من القطاعات، مع التركيز في الدراسة الميدانية على تنوع خبرات مراقبي الحسابات ومؤهلاتهم العلمية.

١,٧ خطة البحث :

- للإجابة على أسئلة البحث وتحقيقاً لأهدافه ومتطلباته المنهجية، قام الباحث بتنظيم الأجزاء الباقية من البحث على النحو التالي:
- ١- الشكّ المهنيّ في بيئة المراجعة.
 - ٢- الدراسات السابقة.
 - ٣- الإطار المقترح لخصائص الشكّ المهنيّ.
 - ٤- الدراسة الميدانية لاختبار الإطار المقترح.
 - ٥- نتائج البحث وتوصياته، ومقترحات بحوث مستقبلية.

٢. الشكّ المهنيّ في بيئة المراجعة :

٢,١ مفهوم الشكّ المهنيّ ومصادره :

٢,١,١ من منظور الدراسات الأكاديمية :

ليس هناك تعريف موحد مقبول للشكّ المهنيّ (Hurt, 2010, p.150; Nelson, 2009, p.5)، وقد قدّمت الدراسات الأكاديمية عديداً من وجهات النظر للشكّ المهنيّ؛ فهناك وجهة نظر ترى أن الشكّ المهنيّ هو الذهن المتساؤل Questioning Mind والتقييم الانتقادي لأدلة المراجعة of Audit Evidence Critical Assessment بدون افتراض مسبق من جانب المراجع لنزاهة الإدارة أو عدم نزاهتها (Fullerton & Durtschi, 2004)، أما (Cushing, 2003, P1) فيعرّف التشكّك بأنه ميل الفرد ليكون دقيقاً بصورة نسبية عند تقييم المخاطر الخاصة بعملية المراجعة بدلاً من مستوى الثقة المرتفع، وأن يكون شكّاكاً بصورة كبيرة، أما (Hurt, 2007, p.2) فيعرّف الشكّ المهنيّ بأنه ميل الفرد إلى الاستنتاجات للدرجة التي تتوافر عندها أدلة الدعم الكافي لتفسير معين مقارنة بالآخرين. ومن خلال التركيز على المخاطر فإن هذه التعريفات للشكّ المهنيّ توجّه حاجة مراقب الحسابات إلى أدلة مراجعة كافية وملائمة كاستجابة لافتراض المخاطر المرتفعة في عملية المراجعة. ويُعدّ مراقبو الحسابات الذين يمارسون هذا النمط من التفكيرهم الأكثر اعترافاً، وبوضوح، بتركيزهم على مخاطر الغش في القوائم المالية.

والشكّ المهنيّ هو "شكّ تحفظي presumptive Doubt" أكثر منه "موقفاً محايداً Neutral stance" (Nelson, 2007)، ويشير الموقف المحايد إلى حقيقة أن المراجع لا يفترض أن الإدارة غير آمنة، أو أن أمانتها غير قابلة للتساؤل (Cushing, 2000; IFAC, 2007). ويرى (Popova, 2013) أن النظرة الحيادية Neutral view في الشكّ تنطوي على سلوك العقل المفتوح لافتراض أن عميل المراجعة قد يكون صادقاً وقد يكون غير صادق.

وهناك دراسات أخذت في اعتبارها وجهة نظر الشكّ التحفظي (الافتراضي أو الظنّي) Presumptive Doubt الذي يعني وجهة نظر أكثر تشكّكاً كالشكّ الذي يمارسه خبراء الطب الشرعي (Public Oversight Board, 2000).

(Bell et al, 2005) ولنفترض أن مراجع الحسابات يفترض قدرًا من التضليل أو عدم الأمانة ما لم يقدم دليلًا على خلاف ذلك، ووفقًا لمجلس الرقابة العامة (2000) ومراجعي حسابات الطب الشرعي يفترض عمومًا عدم الأمانة ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك، وعُرف (Bell et. al., 2005) الشك المهني بأنه التقييم المتزايد لمخاطر تأكيدات الإدارة غير الصحيحة وفقًا للمعلومات المتوافرة للمراجع، وأن هناك هدفًا آخر من الشك المهني هو أن يكون مراقب الحسابات ناقدًا ذاتيًا بصورة مسبقة، وذلك تحسبًا للحجج المختلفة التي يمكن أن يُقدمها الآخرون ضد اعتقاداته، ويعرّف (Nelson., 2009, p.2) الشك المهني بأنه تعبير أو دلالة على أحكام مراقب الحسابات وقراراته التي تعكس تقييمًا مرتفعًا لوجود مخاطر لمعلومات متاحة غير صحيحة، وأن مراقب الحسابات ذا المستوى المرتفع من الشك المهني يحتاج بصورة أعلى نسبيًا من زملائه إلى إقناع أكثر نسبيًا (في شكل مجموعة مترابطة ومتسقة من الأدلة الأكثر إقناعًا) قبل الوصول إلى تأكيد صحة بند معين من القوائم المالية، أما (Hurtt, 2010) فعرف الشك المهني بأنه ميل الشخص نحو إرجاء الحكم على الأمور حتى يحصل على الأدلة الكافية لدعم بديل أو تفسير معين على باقي التفسيرات، بافتراض أن الميل ينبع من سمة الشخص أو من موقف معين نتيجة متغيرات موقفية (بيئة منشأة عميل المراجعة).

وعرف (دوجان، ٢٠١٨، ص ١٥) الشك المهني بأنه موقف مهني أساسه الفحص والتفكير المنطقي والموضوعي لدى المدقق طوال عملية التدقيق، بحيث تكون غايته الوصول إلى المعرفة والحقيقة عن صحة الأدلة والمعلومات التي تم الحصول عليها. أما مصطفى (٢٠١٩، ص ٣) فعرف الشك المهني بأنه اتجاه أو موقف يتضمن الذهن المتسائل، والتقييم الانتقادي لأدلة المراجعة. حيث يمثل الشك المهني جوهر عملية المراجعة، وذلك حتى يتم أدائها بكفاءة وفعالية.

ومن استعراض وجهات النظر السابقة بشأن الشك المهني يميل الباحث إلى تعريف (Hurtt., 2010, p.150) باتجاه مراقب الحسابات نحو إرجاء الحكم على الأمور حتى يحصل على الأدلة الكافية لدعم بديل أو تفسير معين على باقي التفسيرات، فالشك المهني هو سمة ملازمة لمراقب الحسابات الفرد تتشابه مع سمات شخصية أخرى؛ مثل الضمير الحي والفضول وغيرها، فهو يرى أن مراقب الحسابات ينشأ لديه مستوى فطري من الشك للبيئة المهنية؛ حيث يركز على الأمور المهنية والأحداث الموجودة في عملية المراجعة، وذلك على عكس وجهات النظر الأخرى للشك المهني والتي تركز على تعارض المصالح بين الإدارة ومراقب الحسابات، وتفترض أن الشك المهني ينشأ بصورة أساسية كاستجابة لظروف المراجعة.

٢،١،٢ من منظور الإصدار المهني:

تناول عديد من المعايير الأمريكية والدولية الشك المهني، فعرفت معايير المراجعة الدولية (ISA, No. 200, P216) الشك المهني بأنه موقف يتضمن عقلية تساؤلية وانتباهًا للظروف التي قد تدل على احتمال تحريف بسبب الأخطاء أو الغش، وتقييمًا جوهريًا للأدلة، وأوضحت الفقرة رقم (١٥) أنه يجب على مراقب الحسابات أن يخطط

عملية المراجعة في حالة من الشك المهني وينفذها لكي يدرك الظروف التي قد تتسبب في وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية (IAASB., 2012). وأوضحت الفقرة (١٦) أن موقف التشكك المهني يعني قيام مراقب الحسابات بإجراء تقييم انتقادي حذر مع عقلية متسائلة لدى صحة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وأنه متيقظ ومتنبه لأدلة المراجعة التي تناقض أو تدعو إلى التساؤل بشأن موثوقية المستندات، وتضمنت الفقرة رقم (٢٢) من معيار المراجعة الدولي (ISA, No. 220) أن مسؤولية فريق المراجعة تتضمن الاحتفاظ بمستوى مناسب من التفكير الموضوعي وممارسة التشكك المهني من خلال إثارة الأسئلة مع أعضاء الفريق الأكثر خبرة مع تطوير قنوات الاتصال ضمن فريق عملية المراجعة، أما الفقرة (٢٤) من معيار المراجعة الدولي (ISA, No. 200)، فتوجب على مراقب الحسابات أن يمارس التشكك المهني أثناء عملية المراجعة لاحتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال بالرغم من خبرة المراجع السابقة مع عميل المراجعة.

ويرى الباحث أنه يصعب وجود تعريف واحد لإدراك المعنى الكامل للشك المهني، بالإضافة إلى أنه لا توجد طريقة وحيدة محددة يمكن من خلالها التعرف على الشك المهني، ومع ذلك فإن معايير المراجعة الدولية حددت العناصر المهمة التي تساعد في فهم معنى الشك المهني كما يلي (IAASB., 2012):

(أ) **كموقف Attitude**: الشك المهني في الأساس تفكير عقلي، والعقلية التشككية هي التي تحرك سلوك المراجع لتبنى مدخلا تساؤلياً عند الأخذ في الاعتبار المعلومات وتكوين الاستنتاجات، وفي هذا الصدد فإن الشك المهني يرتبط بالمبادئ الأخلاقية للموضوعية واستقلال مراقب الحسابات.

(ب) **حالة من التأهب being Alert to**: يشمل الاستعداد للظروف التي قد تدل على احتمال الغش، والظروف التي تدل على الحاجة إلى إجراءات مراجعة إضافية لتلك التي تتطلبها المعايير، وذلك إذا تناقضت أدلة المراجعة بعضها مع بعض، أو المعلومات التي تشكك في مصداقية المستندات.

(ج) **التقييم الجوهري لأدلة المراجعة Critical Assessment of Audit Evidence** يتضمن الشك المهني كل من المعلومات التي تدعم وتؤكد تأكيدات الإدارة Management's Assertions، والمعلومات التي تناقض هذه التأكيدات، فتطبيق الشك المهني في هذه الحالة يعني الاستفسار والأخذ في الاعتبار مدى كفاية ومعقولية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في ضوء الظروف المتاحة.

ويعد الشك المهني أحد المفاهيم التي تناولتها المعايير الأمريكية ولكن بقليل من الدقة، وأوضحها (SAS, No.1) أن الشك المهني أحد متطلبات بذل العناية المهنية، وهو الموقف الذي يتضمن الاستجواب العقلي والتقييم الانتقادي لأدلة المراجعة، ويستخدم مراقب الحسابات المعرفة والمهارة والقدرة التي تتطلبها مهنة المحاسبة والمراجعة للأداء بنزاهة وحرص وحسن نية، وجمع لأدلة المراجعة وتقييم موضوعي لها، ولا يفترض أن الإدارة غير آمنة، ولا يفترض الصدق والأمانة التي لا جدال فيها أيضاً. بعبارة أخرى؛ يعمل مراقب الحسابات بحرص عند جمع الأدلة وتقييمها بدون أي تحيز مسبق.

كما أوضح (SAS, No.67) أنّ على مراقب الحسابات أن يمارس مستوى مناسباً من الشك المهنيّ خلال عملية المراجعة، ويعدّ الشكّ المهنيّ أمراً مهماً في تحديد متطلبات عملية المراجعة وأداء الإجراءات وتقييم نتائج الإجراءات. وبالنتيجة، فيمكن القول إن هناك اعترافاً بالدور الحاسم الذي يلعبه الشكّ المهنيّ في ممارسة المراجعة؛ فهي ترى أن الشكّ المهنيّ يتطلب تساؤلاً مستمراً Ongoing questioning، فعلى مراقب الحسابات أن يمارس التشكّك المهنيّ خلال عملية المراجعة مدركاً احتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال بالرغم من خبرة المراجع السابقة في ما يتعلق بالأمانة والنزاهة لدى إدارة المنشأة والمكلّفين بالرقابة، وما لم يوجد خلاف ذلك فعلى مراقب الحسابات أن يقبل بالسجلات والمستندات على أنها حقيقة، ولكن إذا حدث خلال المراجعة في أيّ مستندات أو قيود أو ظروف شكّ بأنها غير صحيحة فعلى مراقب الحسابات إجراء مزيد من التحقيقات والبحث عن مزيد من الأدلة، ويتضمّن التشكّك المهنيّ ضرورة أن يكون مراقب الحسابات مدركاً لما يلي:

- ١- أدلة المراجعة التي تتعارض مع أدلة أخرى التي تم الحصول عليها.
 - ٢- المعلومات التي تؤدي إلى التساؤل حول مدى موثوقية الوثائق وإجراءات الاستجابة للاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.
 - ٣- الحالات التي قد تدل على وجود احتيال محتمل.
 - ٤- الظروف التي تشير إلى الحاجة لوضع إجراءات مراجعة أخرى.
 - ٥- الحكم المهنيّ: حيث ينبغي على مراقب الحسابات أن يمارس الحكم المهنيّ عند تخطيط عملية مراجعة البيانات المالية وإجرائها والتقرير عن ذلك.
 - ٦- الأدلة الكافية والمناسبة ومخاطر عملية المراجعة: على مراقب الحسابات أن يحصل على أدلة مراجعة كافية ومناسبة، وذلك من أجل الحد من مخاطر عملية المراجعة، ومن ثمّ تمكين المراقب من التوصل إلى استنتاجات معقولة ليبنى عليها رأيه.
- وبالنظر إلى عدم الاتفاق حول اتجاه الشكّ المهنيّ بين الدراسات الأكاديمية والمعايير المهنية ظهر اتجاهان للشكّ المهنيّ هما:

- الاتجاه الأول: الشكّ المحايد وهو ألا يكون مراقب الحسابات متحيزاً، سواء أكان تحيزاً موجباً لصالح الإدارة، أو سالباً ضدها، أثناء تكوين رأيه (Quadackers et al. 2009; Nelson., 2009).
- الاتجاه الثاني: الشكّ التحفظي (الافتراضي)؛ ويقوم على فكرة أنّ مراقب الحسابات يفترض في إدارة منشأة عميل المراجعة قدراً من خيانة الأمانة ما لم تثبت أدلة المراجعة خلاف ذلك.

ويتفق الباحث مع اتجاه الشكّ التحفظي، وهو ما أيده (Nolder. 2012, P5; Quadackers et al. 2009, P18) والمعايير المهنية بسبب الأزمات المالية والمخالفات المرتكبة من جانب منشآت الأعمال لتتلاءم مع مسؤولية المراقب تجاه كشف الانحرافات الجوهرية نتيجة الاحتيال ولتجنّب إلقاء اللوم على المنظمين في حالات الفشل الناتجة عن

عدم ممارسة التشكك المهني، وهو الأمر الذي من المرجح أن يؤدي إلى زيادة الحد الأدنى من أدلة المراجعة اللازمة لدعم رأي مراقب الحسابات، ومن ثم تقليل عمليات فشل المراجعة التي تنتج في كثير من الأحيان عن عدم قيام المراقب بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة التي تدعم رأيه المهني (شرف، ٢٠١٥، ص ٣٣).

ومن ناحية أخرى؛ فقد تناولت بعض الدراسات مصادر الشك المهني واتفقت - أي الدراسات - على أنه يمكن التفرقة بين نوعين من مصادر الشك المهني وذلك على النحو الآتي: (ريشو، ٢٠١٥؛ Hurtt., 2010; Nelson 2009).

- الشك المهني الناتج عن السمات الشخصية لمراقب الحسابات، أو ما يُسمى بشك السمات Trait Skepticism أو الشك المرتبط بالميل أو النزعات الشخصية.

- الشك المهني النابع من الخبرات السابقة مع عميل مراجعة مفترض، ويشار إليه أحياناً بمصطلح خبرة عميل محدد Client-Specific Experiences (CSEs) أو باعتباره الشك النابع عن حالة محددة من الخبرة Situational Skepticism.

يخلص الباحث من العرض السابق إلى أن المعايير المهنية تصف الشك المهني كسمة للعقلية التشككية وتقييم انتقادي لأدلة المراجعة، لكن يجب الأخذ في الاعتبار أيضاً أنه عند إصدار الأحكام المهنية فإن مراقب الحسابات يجب عليه ممارسة الشك المهني، لذلك ركزت المعايير المهنية في المراجعة على الهدف من الشك المهني عند جمع الأدلة وتقييمها أن يكون مراقب الحسابات متنبهاً إلى أدلة المراجعة المتعارضة، وأن يتساءل عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة لتخفيض خطر إغفال حالات تثير الشك، أو التعميم الزائد في التوصل إلى استنتاجات نتيجة القيام بالملاحظة، أو من استخدام افتراضات خاطئة في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداه وتقييم النتائج المحققة منها، وألا يفترض أن الإدارة غير آمنة أو أن أمانتها غير قابلة للتساؤل، ومن ثم فإن إقرارات الإدارة لا تعد بديلاً عن الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة ليتمكن المراقب من التوصل إلى استنتاجات مناسبة يبني عليها رأيه.

٢,٢ أهداف الشك المهني:

يسعى مراقب الحسابات عند ممارسته للشك المهني إلى تحقيق الأهداف التالية:

- **تقييم أدلة المراجعة:** حيث أوضحت معايير المراجعة الأمريكية (SAS NO.99) أو الدولية (ISA) أن الشك المهني يتطلب استفساراً مستمراً Ongoing Questioning من خلال الذهن المتساؤل عما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تشير إلى أن التحريفات الجوهرية ترجع إلى الغش Fraud، كما أن مراقب الحسابات عند ممارسة الشك المهني لا يرضى بأدلة أقل من المقنعة (Kinney., 2000, AICPA , 2002., P. 2.13).

- **أحكام قرارات مراقب الحسابات:** ينطوي هذا الهدف على أن مراقب الحسابات يجري نقداً ذاتياً استباقياً Preemptively Self-Critical تحسباً للحجج المختلفة التي يمكن أن يجلبها الآخرون ضد معتقده أو قاعدة الأدلة لديه، والنقد الذاتي الاستباقي هو وسيلة للتعامل بنجاح مع إمكانية المساءلة Accountability، ويتطلب التفكير بطرق مرنة ومتعددة الأبعاد (Grenier, 2011).

٢,٣ أهمية الشك المهني:

تُعَدُّ ممارسة الشك المهني من المؤثرات المهمة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، ويتضح ذلك من زيادة التركيز على الشك المهني في معايير المراجعة المهنية، وترى دراسة (Hurt, 2010) أن سلوك الشك المهني لمراقب الحسابات يتأثر بالسمات الشخصية الفردية، وكذلك بالمتغيرات الموقفية؛ حيث تسهم هذه العوامل في هذا السلوك، وقدم (Nelson, 2009) نموذجاً للشك المهني؛ حيث تعتبر الأحكام والإجراءات التشككية دالة في أدلة المراجعة، وأن هناك ثلاثة محددات هي: المعرفة، السمات، والدوافع. وهي تؤثر في طبيعة مراقب الحسابات وقراراته، إلا أن مراقب الحسابات غالباً ما يفضل في ممارسة درجة مناسبة من الشك المهني، ومن ثمّ عدم الكشف عن عمليات التلاعب وإدارة الأرباح، وهو ما يؤدي إلى فشل عملية المراجعة، وكانت فضيحة شركة أنرون للطاقة مثالاً واضحاً على أن فشل المراجعة كان بسبب عدم ممارسة المستوى المطلوب من الشك المهني (Benston & Hartgraves, 2002; Carpenter et al., 2002) وهذا ما أكدّه تقرير لجنة مراقبة البورصة الأمريكية لعام ٢٠٠٠ (SEC) من أن ٦٠٪ من حالات فشل المراجعة كانت نتيجة عدم ممارسة مراقبي الحسابات ما يكفي من التشكك المهني اللازم لكشف حالات التلاعب والتزوير والاحتياال المالي، ولقد ركّز بعض الباحثين (Nelson, 2009, Hurt et al., 2013) وكذلك المنظمات المهنية (IAASB, 2012; APB. 2010; PCAOB. 2012, PCAOB, 2017) على أهمية ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني عند أداء عملية المراجعة (kadous, 2000).

وتعترف معايير المراجعة الدولية بصورة صريحة بأهمية الشك المهني، ومع ذلك يعتبر تبني التفكير التشككي وتطبيقه بصورة نهائية مسؤولية شخصية ومهنية يتبناها كل مراقب حسابات على حده، ولهذا فإن منشآت المحاسبة والمراجعة ذاتها لها دور مهم في غرس التفكير التشككي في مراقب الحسابات، وذلك عن طريق تصميم السياسات والإجراءات التي تعزز الثقافة الداخلية وتنفيذها، للاعتراف بأن الشك المهني ضروري لأداء عملية المراجعة (IAASB, 2012; Rixom, et al., 2012) من خلال:

- العمل على توسيع نطاق عملية المراجعة مع وضع تقديرات أكبر لاحتمالات التلاعب، وإعطاء وزن نسبي أعلى لأدلة التلاعب في القوائم المالية، فكلما ارتفع الشك المهني أدى ذلك إلى قيام المراجع بأداء كمية أكبر من أعمال المراجعة (Fullerton & Durtscher 2004. Quadackers et al. 2009, p.6).
 - المساعدة في مجالات الاستجابة لإشارات التلاعب الحمراء Red Flags بالقوائم المالية، وكيفية التعامل معها بالشكل الملائم.
 - تأثر العلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة أحكامه بصفة عامة، وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بصفة خاصة، في عديد من العوامل والمحددات. (Hurt et al., 2013)
- مما سبق، يرى الباحث أهمية ممارسة الشك المهني في مجالات المراجعة نظراً للأزمات المالية وحالات الفشل المتعددة والمتكررة نتيجة عدم اكتشاف حالات التلاعب وإدارة الأرباح، من خلال بذل العناية المهنية اللازمة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة وكافية.

٢,٤ محدّدات ممارسة الشكّ المهنيّ:

هناك كثير من المحدّدات التي تحدّد من ممارسة التشكّك المهنيّ، منها ما يتعلّق بسمات مراقب الحسابات، ومنها ما يتعلّق ببيئة الرقابة ومخاطر منشأة عميل المراجعة، ومنها ما يتعلّق باعتبارات التكلفة والعائد، ويمكن تحديدها في العناصر التالية^٣: (شرف، ٢٠١٥، ص ٤٤-٤٦)

- ١- ضعف السمات الشخصية.
- ٢- الضغوط والمنافع الشخصية.
- ٣- التصورات والأحكام المسبقة.
- ٤- الضعف والقصور المعرفي.

٢,٥ المسؤولية المهنية للمراجع:

تتطلب المسؤولية المهنية من مراقب الحسابات ممارسة أسلوب الشكّ المهنيّ، وأن يكون مدركاً لإمكانية حدوث تحريفات مهمّة ومؤثرة ناتجة عن الغش والتدليس وذلك على الرغم من الخبرة السابقة لمراقب الحسابات فيما يتعلّق بأمانة ونزاهة إدارة منشأة العميل محلّ المراجعة، ويتحقّق ذلك من خلال القيام بالإجراءات التي تمكّنه من الحصول على المعلومات التي تستخدم في تحديد مخاطر التحريفات المهمّة والمؤثرة الناتجة عن الممارسات المحاسبية، والتي تؤدّي إلى إعداد قوائم مالية مضلّة، إضافة إلى التحديد والتقييم لمخاطر التحريفات المهمّة والمؤثرة الناتجة عن تلك الممارسات على مستوى القوائم المالية محلّ المراجعة على أساس أنّ تقرير مراقب الحسابات يصدر متضمّناً الرأي المهنيّ عن عدالة عرض القوائم الماليّة جميعها، وفي تحديد مسؤوليات مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش فإنه غير مسؤول عن منع الغش^٤.

ولكن على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية الملائمة التي تتطلّب منه دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، وتحديد الإجراءات اللازمة في عمل برنامج المراجعة الشامل بحيث يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في القوائم المالية من خلال ممارسته الشكّ المهنيّ وواجباته المهنية المتعارف عليها، ويجب أن يقدّر المراجع مستوى الخطر الناشئ من وجود تلاعبات لها تأثير جوهري في القوائم المالية؛ لأنه سوف يعتمد على مستوى الخطر عند وضع خطة المراجعة وتصميم برنامج الفحص، ومن ضمن العوامل التي تؤثر في رأي مراقب الحسابات وجود أدلة تؤكد تورّط الإدارة والسلطة العليا الذي من شأنه أن يؤثر في مصداقية قرارات الإدارة ويؤثر في استمرارية العلاقة بين المراجع والمؤسسة، فمعرفة المراجع بالتزاماته ومسؤولياته تجاه القوائم المالية تسهم في الوصول إلى مصداقية القوائم المالية وسلامتها وخلوها من الشكوك والانحرافات، وهناك نوعان من الاختبارات التي يقوم بها المراجع:

٣ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى شرف، ٢٠١٥، ص ٤٤-٤٦.

٤ حسب معيار المراجعة الدولي ISA رقم ٢٤٠ فإن مسؤولية الغش في الأساس تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

- اختبارات الرقابة: لتحديد مدى قوة نظام الرقابة الداخلية للشركة وفعاليتها، والتي في ضوءها يتحدد النوع الثاني من الاختبارات.
- اختبارات التحقق للعمليات والأرصدة: في ضوء نتائج اختبارات الرقابة يحدد المراجع طبيعة اختبارات التحقق وتوقيتها ومداه من العمليات والأرصدة الواردة في القوائم المالية.
- وفي كلا النوعين يجب أن يحافظ المراجع على الشك المهني، فإذا شك المراجع بأمر ما يجب عليه أن يتحقق حتى يزيل هذا الشك، ففي حالة شك المراجع في احتمال وجود غش أو أخطاء، فإن الإجراء الواجب اتباعه يمر بمرحلتين:

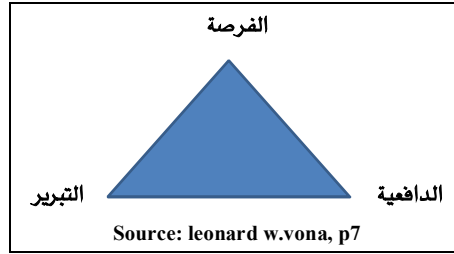
المرحلة الأولى: توسيع اختبارات التحقق للعمليات والأرصدة؛ من خلال إجراء فحص إضافي حتى يتأكد من عدم وجود غش أو أخطاء، وفي حالة وجود أخطاء وغش ينتقل إلى المرحلة الثانية.

المرحلة الثانية: يقوم المراجع بتبليغ مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة في الشركة بضرورة تصحيح الأخطاء، وإذا صححت الإدارة الأخطاء يكتفي المراجع بتقرير نظيف، أما إذا امتنعت الإدارة عن تصحيح الأخطاء فعلى المراجع أن يحدد مدى الأهمية النسبية لهذه الأخطاء، فإذا كانت الأهمية النسبية جوهرية ولكن ليست بصورة كبيرة، عندها يصدر المراجع تقريراً متحفّظاً، أما إذا كانت الأهمية النسبية جوهرية بصورة كبيرة والمراجع ليس متأكداً من وقوع الخطأ فإنه يمتنع عن إبداء الرأي، وفي ما إذا كانت الأهمية النسبية جوهرية بصورة كبيرة والمراجع متأكد من وقوع الخطأ فإنه عندها يصدر تقريراً سلبياً.

٦, ٢ دور المراجع في تفعيل الشك المهني:

عادة ما تنشأ الأخطاء في البيانات المالية؛ إما بسبب الاحتيال أو الخطأ، والفيصل بينهما هو القصد أو عدم القصد، ورغم أن الاحتيال هو مفهوم قانوني واسع لأغراض معايير التدقيق الدولية، غير أن المراجع معني بالاحتيال الذي يتسبب في خطأ جوهري في البيانات المالية، وتقع مسؤولية منع الاحتيال واكتشافه على الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها، ومن المهم أن تشدد الإدارة، التي تشرف على أولئك المكلفين، بالرقابة بقوة لمنع الاحتيال، مما قد يقلل من فرص وقوعه ومنعه، فالاحتيال أو الغش يؤدي إلى سلسلة من التحريفات المتعمدة من العاملين أو الإدارة ويصعب اكتشافها بصورة تلقائية، واكتشاف الغش يرتبط بقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعفه، حتى في ظل وجود نظام رقابة داخلية قوي يمكن أن تتغلب الإدارة على إجراءات الرقابة. ومن الصعب اكتشاف هذا النوع على الرغم من تأثيره الكبير في صدق القوائم المالية وعدالتها، كما يشير مصطلح الغش إلى فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أعضاء الشركة، وينطوي الغش على التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها، وسوء توزيع الأصول، وحذف آثار العمليات أو إلغائها من السجلات أو المستندات، وتسجيل عمليات وهمية وسوء تطبيق السياسات المحاسبية (دانيال، غالي جورج، ٢٠٠٢).

إن عملية التنبؤ بالغش تكمن في أنّ الأفراد الذين يستوفون الشروط الثلاثة لمثلث الغش من المرجح أن يقوموا به، بحسب جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA حيث تتضح هذه الظروف في الشكل التالي:



شكل (١). مثلث الغش.

الفرصة: تعني ضعف ثقافة الشركة وعدم وجود ما يكفي من إجراءات الرقابة الداخلية ما قد يؤدي في كثير من الأحيان إلى الاعتقاد بأن الغش لا يمكن كشفه.

التبرير: هو الاعتقاد بأن العمل المخالف الذي يرتكب لا يعتبر غشاً، أو غير مهم.

الدافعية: وهي غالباً ما تنشأ نتيجة احتياجات فورية؛ مثل وجود ديون على الموظف أو رغبة الإدارة في تحقيق أرباح.

وفي ما يتعلق بتحديد المواطن الأكثر عرضة للغش المالي financial fraud من قبل شركات الأعمال، فقد اتفق الجزء رقم ٧٠٤ من تقرير الـ SEC مع تقرير لجنة Sarbanes-Oxley لسنة ٢٠٠٢. على أن هذه المناطق يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات على النحو التالي:

- ١- الاعتراف بالإيرادات، وما تتضمنه من التقرير المضلل عن المبيعات الوهمية، والتوقيت غير الملئم للاعتراف بالإيرادات، والتقييم غير المناسب للإيرادات.
- ٢- الاعتراف بالمصروفات، بما في ذلك عدم صحة التكاليف الرأسمالية، والمصروفات المؤجلة، والاستخدام غير الصحيح للاحتياطيات والمخصصات.
- ٣- اندماجات الأعمال، والتي تتعلق بالأنشطة المحاسبية غير الملائمة، التي استخدمت للتأثير في الوحدات المندمجة أو للتقرير عنها.

أما دراسة (Weld et al, 2004)، فكان هدفها تحليل الغش المالي لشركات الأعمال، بعد تزايد فضائح هذه الأعمال في السنوات الأخيرة، مع التركيز على حالة الغش المالي لشركة Health South، خاصة بعد أن أتهمت بالغش من قبل الـ SEC في ٢٠٠٣/٣/١٩؛ وذلك أن إيرادات هذه الشركة مقدرة بأكثر من قيمتها الحقيقية بحوالي ١,٤ بليون \$ سنوياً منذ ١٩٩٩. وذلك بهدف خلق انطباع مبالغ فيه عن وضع الشركة المالي، يقابل توقعات Wall Street وتوقعات المحللين، وقد وقفت دراسة (Weld et al, 2004) على بعض مواطن الأنشطة التي تقوم بها إدارة الشركة لإدارة الإيرادات بشكل غير صحيح، وقدمت عدد من العلاقات يجب على المراجعين أخذها في الاعتبار كإشارات تحذيرية مبكرة لوجود عمليات غير صحيحة لإدارة الإيرادات، وهذه العلاقات هي:

- ١- وجود تدفقات نقدية لا تتناسب مع الإيرادات.
 - ٢- أوراق قبض لا تتناسب مع مصادر الدخل.
 - ٣- حساب الديون المشكوك في تحصيلها لا تتناسب مع حساب العملاء.
 - ٤- حساب الاحتياطات لا تتناسب مع باقي عناصر القوائم المالية.
 - ٥- عمليات استحواذ لا تتناسب مع مجال الأعمال الحالي.
 - ٦- إيرادات غير متوافقة مع توقعات المحللين.
- ويرى الباحث أنّ على مراقب الحسابات الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية تخلو من الأخطاء الجوهرية سواء أكانت بسبب الاحتيال أو الخطأ. وبسبب القيود المتأصلة؛ فإنّ هناك احتمالية عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية، رغم أنه يتم التخطيط لعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وأنّ مخاطر عدم كشف مراقب الحسابات عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن احتيال الإدارة هي أكبر من مخاطر عدم كشفه عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن احتيال الموظف؛ لأن الإدارة عادة ما تكون في وضع يمكنها من التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية، أو عرض معلومات مالية احتيالية، أو تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات الاحتيال المشابهة من قبل موظفين آخرين، فعند حصول مراقب الحسابات على تأكيد معقول فعليه أن يحافظ على التشكك المهني أثناء عملية المراجعة؛ حيث من المحتمل أن تتجاوز الإدارة أنظمة الرقابة، ومن ثمّ قد تكون إجراءات المراجعة غير فعالة في اكتشاف الاحتيال.

٢,٧ دور الشك المهني في زيادة فعالية عملية المراجعة

يرى الباحث أن الشك المهني يلعب دوراً فاعلاً في زيادة فعالية عملية المراجعة من خلال قيام مراقب الحسابات

بما يلي:

- يمارس الشك المهني للكشف عن تحريفات في القوائم المالية.
- يقوم بإجراء المراجعة التحليلية للقوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة للتأكد من صحتها ومعقوليتها.
- يقوم بالعناية المهنية اللازمة لتحديد مواطن الغش في القوائم المالية.
- يلتزم بمعايير المراجعة الدولية وتبني المناهج والأساليب المعروفة لمراجعة التقديرات المحاسبية.
- يتحمل المسؤولية المهنية والتأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني مما قد يؤدي لوجود عمليات الغش.
- عند تقييم نظام الرقابة الداخلية وتبين ضعف جوهري في تصميم النظام وتنفيذه، يقوم مراقب الحسابات بإشعار الجهة المسؤولة عن هذا الخلل في النظام.
- يعمل مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة على غش الإدارة أثناء تنفيذ مهام المراجعة.
- التأكد من وجود نظام رقابة فعال في المؤسسة يمنع وجود تلاعبات في القوائم المالية.

٣. الدراسات السابقة :

تم تقسيم الدراسات السابقة الى دراسات اهتمت بدور الشكّ المهنيّ في عملية المراجعة، ودراسات اهتمت بخصائص الشكّ المهنيّ، وسيتمّ التعرض لكلا النوعين في ما يلي:

٣,١ دراسات اهتمت بدور الشكّ المهنيّ في عملية المراجعة :

هدفت دراسة (Hayes, 2006) إلى تناول المتطلبات التي يجب على مراقب الحسابات أخذها في الاعتبار عند مراجعة القوائم المالية في ما يتعلق بالغش Fraud، بخاصة في معيار المراجعة (SAS 99)؛ حيث ركّز على أهمية الاحتفاظ بأسئلة مناسبة في ذهن فريق المراجعة، وأي اعتقاد سابق يتعلق بصدق الإدارة وسلامتها، أو خطر تجاوز الإدارة للرقابة، وعند ممارسة الشكّ المهنيّ يلزم أن يوجه فريق المراجعة إلى الحذر الدائم لأي معلومات أو ظروف من التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية نتيجة الغشّ المحاسبي، وطلب دليل إضافي يؤكد ما إذا كانت التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية نتيجة الغشّ المحاسبي أم لا.

أما دراسة (Hurt, et, al., 2008)، فهدفت إلى توضيح دور الشكّ المهنيّ في تقييم أدلة الإثبات، وتوصلت الدراسة إلى أن الشكّ المهنيّ يؤثر في تقييم الأدلة بصورة مباشرة، وأن مراقب الحسابات ذا المستوى المرتفع من الشكّ المهنيّ يستجيب أفضل للعملاء الجدد من خلال تركيزه على البحث في نتائج الاختبارات الأساسية بدلاً من أداء أوراق العمل الإدارية الأخرى واكتشاف مزيد من التناقضات. وأوضحت الدراسة أن مستوى الشكّ المهنيّ يرتبط بصورة معتدلة بتقديم تفسيرات بديلة أكثر متعلقة بالأدلة المؤتقة بغض النظر عن ظروف التجربة، وأن مراقب الحسابات الأكثر تشكّكاً يعرض بصورة عامّة مستوى مرتفعاً من سلوك تقييم الأدلة وتقديم تفسيرات بديلة، وأكثر استجابة لظروف المراجعة من المراقب الأقل تشكّكاً.

وفرّقت دراسة (Nelson, 2009) بين أحكام الشكّ وممارسات الشكّ المهنيّ؛ حيث اعتبرت ممارسات الشكّ المهنيّ تابعة لأحكام الشكّ المهنيّ، ومن ثمّ تكون أحكام الشكّ المهنيّ متغيّراً مستقلاً، وممارسات الشكّ المهنيّ متغيّراً تابعاً له؛ بمعنى أن أحكام الشكّ المهنيّ تؤثر بدرجة كبيرة في ممارسات الشكّ المهنيّ، بالإضافة إلى بعض المتغيرات الأخرى؛ مثل خبرة المراجع وتدريبه ومعرفته وسماته Traits، وحوافز المراجعة التي تؤثر في كل من أحكام الشكّ المهنيّ بطريق مباشر، وعلى ممارسات التشكّك المهنيّ بطريق مباشر وغير مباشر، من خلال تأثرها بأحكام الشكّ المهنيّ. وتوصلت الدراسة إلى أن الشكّ المهنيّ يمكن قياسه من خلال نتائج الممارسة المهنية المتشكّكة التي يمارسها المراجع، التي تمكّن بدورها من قياس أحكام الشكّ المهنيّ لدى المراجع.

أما دراسة (Carpenter & Reimers., 2011)، فتناولت العلاقة بين الشكّ المهنيّ ومخاطر عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن درجة التركيز على الشكّ المهنيّ في ظل وجود الغشّ أو عدم وجوده، يؤثران بصورة مباشرة في تقييم مراقب الحسابات لمخاطر الغشّ، وأنّ مراقب الحسابات ذا التركيز المرتفع على الشكّ المهنيّ يوفرّ تقييماً مرتفعاً لمخاطر الغشّ في حالة وجوده مقارنة بحالة عدم وجود الغشّ، لذلك فإنّ مراقبي الحسابات ذوي

التركيز المرتفع على الشك المهني يُعدون مستوى تقييم مرتفعاً لمخاطر الغش، عن أولئك ذوي التركيز المنخفض على الشك المهني. وأن مراقب الحسابات ذا التركيز المرتفع على الشك المهني يختار عوامل مخاطر الغش الأكثر ملاءمة بصورة جوهرية عن مراقب الحسابات ذي التركيز المنخفض على الشك المهني، وأيضاً يختار إجراءات المراجعة التي ترتبط مباشرة مع الغش المحدد فعلياً عن مراقب الحسابات ذي التركيز المنخفض.

وأوضحت دراسة (Quadackers, et al., 2012) وجود منظورين للشك المهني؛ هما: الشك المحايد (Neutrality)؛ وفيه يفترض مراقب الحسابات عدم وجود تحيز في تكوين معتقداته عن تأكيدات الإدارة (عميل المراجعة)، سواء أكان ذلك في حالة وجود الثقة أو وجود اشتباه في تلك التأكيدات. أما المنظور الآخر، فهو الشك الافتراضي (Presumptive)؛ وفيه يفترض مراقب الحسابات قدراً من عدم أمانة الإدارة (عميل المراجعة) ما لم يرد دليل على خلاف ذلك. وتوصلت الدراسة إلى أن كلاً من الشك المحايد والشك الافتراضي يرتبطان جوهرياً مع قرارات المراجع التشككية وأحكامه، لكن في حالة المخاطر المرتفعة يكون للشك الافتراضي قدرة على التنبؤ بالأحكام التشككية مقارنة بالشك المحايد، وهذا يعني أن الشك الافتراضي يكون أكثر ارتباطاً بسلوك مراقب الحسابات المتشكك عن المحايد، بخاصة في حالة المخاطر المرتفعة.

وتقدم دراسة (Hurtt et al., 2013) تفسيراً لكل من مقدمات الأحكام ومخرجاتها والإجراءات التي تعكس الشك المهني لمراجع الحسابات عبر توسيع نموذج (Nelson, 2009) من خلال استبدال مقدمات الشك المهني (مثل السمات والمعرفة والدوافع) بعناصر أشمل تتضمن أربعة عناصر أساسية تتمثل في: خصائص مراجع الحسابات، خصائص أدلة المراجعة، خصائص للعميل، خصائص البيئة الخارجية.

وهدفت دراسة (الصايغ، ٢٠١٧، ص ١١٥١) إلى توفير إطار لاستخدام التشكك المهني في وضع تقديرات المحاسبية المالية، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير إلى حدوث انخفاض في قيمة المخزون والعوامل المؤثرة في تقدير قيمة الانخفاض، والعوامل التي تؤثر في حدوث تغيير في العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الأجل والعوامل المؤثرة في تقديره، والعوامل التي تشير إلى الشك في القدرة على تحصيل الديون والعوامل التي تؤثر في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

ومن استقراء الدراسات السابقة من منظور دور الشك المهني في عملية المراجعة؛ يتضح أن فلسفة منشأة المحاسبة والمراجعة ونمط التشغيل يعدان مقدمات مهمة لتحفيز مراقب الحسابات ودفعه ليصبح أكثر تشككاً، ومع ذلك تعد السمات الشخصية لمراقب الحسابات الفرد محدّدات مهمة جداً لتحديد ما إذا كان يعرض المستوى المناسب من الشك المهني، كما أن التعليمات التي تُوجّه إلى راقب الحسابات ليكون أكثر تشككاً ليست كتأثير حصوله على فهم (وليكون متشككاً) في عملياته ومتى يكون متحيزاً في أحكامه. كما أن الخبرة المحددة بمهمة معينة، وكذلك الخبرة المحددة لعميل معين تساعد على تحسين الأحكام التشككية، كذلك

فإن مراقب الحسابات ذا السمات التشككية المرتفعة والذي يميل إلى عدم الثقة يصدر أحكاماً أكثر تشككاً (تحديد تناقضات أكثر، توليد تفسيرات بديلة، التركيز على أسباب الغش، الاعتماد المنخفض على تفسيرات الإدارة)، أيضاً فإن مراقب الحسابات ذا المستوى المرتفع من الشك المهني الافتراضي أو المحايد يقدم مستوى مرتفعاً من الأحكام التشككية عامة.

٣,٢ دراسات إهنمت بخصائص الشك المهني:

قام (Shaub & Lawrence, 1996) بدراسة العوامل التي تؤثر في الشك المهني للمراجع، تمثلت في ثلاثة عوامل رئيسية تضمّنت: الجوانب الأخلاقية للمراجع، بيئة عميل المراجعة، وخبرة المراجع. واعتبرت الدراسة أن الشك المهني هو محصلة تفاعل تلك المتغيرات الثلاثة وأنها المسببة في مدى توافر مستوى فكر الشك المهني للمراجع وممارسته لديه.

أما دراسة (Hurt, 1999)، فكانت أكثر شمولاً لخصائص الشك المهني والممارسات المتوقعة ممن تتوافر فيهم تلك الخصائص؛ حيث حدّد ست خصائص هي: (الفضول وحب المعرفة، الرغبة في فهم الآخرين، نزعة التشكك والاستجواب، البطء في تشكيل الأحكام، التردد في قبول ادعاءات الآخرين، الثقة بالنفس) وأن تلك الخصائص تؤثر في مستوى الشك المهني للمراجع، والذي يؤدي بدوره إلى أربع ممارسات يقوم بها المراجع لتأكيد أدلة المراجعة وزيادة التدقيق، تتمثل في الآتي:

- التوسع في البحث عن المعلومات.
- زيادة الاهتمام بفهم التناقضات والوقوف عندها.
- زيادة توليد البدائل.
- زيادة التدقيق في الأشخاص مصادر المعلومات.

وتناولت دراسة (Quadackers & Wijnandsrade. 2009) خصائص الشك المهني وعلاقتها بأحكام الشك وقراراته، وأن الخصائص التشككية التي ترجع إلى السمات الشخصية لمراقب الحسابات تساعد في التنبؤ بالأحكام والقرارات التشككية له، فعلى سبيل المثال، إذا كان مراقب الحسابات بصورة عامة ذا طبيعة تشككية، فإنه من المحتمل أن يؤدي هذا إلى أحكام وقرارات أكثر تشككاً. وحددت الدراسة ثلاث خصائص تؤثر في أحكام الشك المهني وقراراته لدى المراجع، هي: الثقة الشخصية Interpersonal Trust، والحاجة إلى الإفصاح، وتركيز الرقابة Locus of Control، حيث إن تلك الخصائص الثلاث تشكل الشك المهني للمراجع، الذي يؤثر بدوره على أحكام وقرارات الشك المهني للمراجع في ضوء مخاطر عميل المراجعة.

وأوضحت دراسة (Hurt, 2010, p152) أن خصائص الشك تؤثر في تشكيل عقلية الشك لدى مراقب الحسابات، وأن عقلية الشك تؤثر بدورها في الممارسة المهنية لمراقب الحسابات، ومن ثم فإن الممارسة المهنية تتأثر من خلال مدى توافر خصائص الشك المهني. ثم قام Hurt بتطوير نموذج لقياس خصائص الشك المهني المتمثلة في

المجموعات الست التالية: (تعليق الأحكام Suspension of Judgment، العقلية التساؤلية Questioning Mind، البحث عن المعرفة Search for Knowledge، فهم الشخصية Interpersonal Understanding، الثقة بالنفس Self-confidence، والاستقلال الذاتي Self-determination). وافترض أن تلك الخصائص تؤثر في مستوى الشك المهني بدرجات متساوية، وذلك لعدم قياس تأثير كل خاصية من خصائص الشك المهني في دراسات سابقة.

ويتمثل الهدف الرئيسي لدراسة (القباطي، ٢٠١٧) في بيان دور سمات الشك المهني للمراجع في تحسين جودة أحكامه المهنية، وتوصل البحث إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين سمات الشك المهني المتعلقة بالمراجع وبين جودة الأحكام المهنية.

ومن استقراء الدراسات السابقة من منظور خصائص الشك المهني، نجد أن هناك دراسات ركزت على بعض خصائص الشك المهني، ودراسات أخرى ركزت على خصائص أخرى للشك المهني مع وجود خصائص مشتركة بين الدراسات، ولم توجد دراسة اشتملت على خصائص الشك المهني كافة لدى مراقبي الحسابات.

وبصفة عامة يتضح أن هناك اتجاهين مختلفين لقياس الشك المهني يتمثل الأول في نموذج (Nelson, 2009) الذي يقوم على قياس الشك المهني من خلال المخرجات المتمثلة في ممارسات المراجع المشكك، ومن ثم لا يمكن قياس مستوى الشك المهني بشكل مسبق ويحتم الانتظار حتى انتهاء المراجع من عمله حتى نحكم عليه من واقع الممارسات التي نفذها، والثاني يتمثل في نموذج (Hurtt, 2010) الذي يقيس الشك المهني من واقع مدى توافر خصائص الشك المهني في المراجع باعتبار أن تلك الخصائص هي الدافع لممارسة الشك المهني.

والاتجاه الثاني هو الأكثر واقعية، وهو ما يميل إليه الباحث في تحديد مفاهيم الشك المهني ومقاييسه، بعكس الاتجاه الأول الذي تعرض لعدد من الانتقادات؛ نظراً لأن بعض الممارسات لا تعبّر عن خصائص الشخص، كما أن هناك عدداً من المتغيرات التي تؤثر في ممارسة التشكك المهني بخلاف أحكام الشك، ومن ثم فإن الممارسة قد تكون ناتجة عن المتغيرات الأخرى أو أن النسبة الأكبر من التأثير في الممارسة نتيجة العوامل الأخرى المؤثرة، الأمر الذي يجعل قياس الشك غير دقيق.

٣,٣ نتائج الدراسات السابقة:

يتضح من استعراض نتائج الدراسات السابقة ما يلي:

- التركيز على مفاهيم الشك المهني وأركانه ومكوناته وخصائصه.
- اختلاف هذه الدراسات حول خصائص الشك المهني.
- وجود اتجاهات مختلفة لمقاييس الشك المهني.
- صعوبة قياس الشك المهني بشكل مسبق.
- تعدد المتغيرات التي تؤثر في ممارسة التشكك المهني بخلاف أحكام الشك.
- أن خصائص الشك المهني هي المحرك الأساسي لممارسة التشكك المهني.

- تطوير مقاييس لقياس مستوى الشك المهني.
- أن مقاييس الشك المهني التي تعتمد على خصائص الشك لدى المراجع هي الأساس لبناء مقياس لأثر خصائص الشك المهني على أحكام وقرارات المراجع.

٣,٤ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

يعتقد الباحث في ضوء الدراسات السابقة أنه لا يوجد تكامل بين نماذج قياس الشك المهني السابقة لكل من (Hurt, 2010. Quadackers & Wijnandsrade, 2009)، من حيث خصائص الشك المهني، وافترض أن تلك الخصائص تؤثر في مستوى الشك المهني بدرجات متساوية؛ وذلك لعدم قياس تأثير كل خاصية من خصائص الشك المهني في دراسات سابقة، وهذا ما يسعى البحث لتحقيقه من خلال بناء إطار لخصائص الشك المهني يجمع بين خصائص النموذجين السابقين، لقياس مدى توافر خصائص هذا الإطار لدى مراقبي الحسابات، بالإضافة إلى قياس الأهمية النسبية لكل خاصية في تأثيرها على قرارات مراقبي الحسابات، وهو ما قام الباحث بتطبيقه على بيئة المراجعة المصرية.

٣,٥ فروض البحث :

- يسعى البحث إلى اختبار الفرض الرئيسي للبحث المتمثل في:
- تتوافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية.
- وفي ضوء الإطار المقترح لخصائص الشك المهني وللوصول إلى نتيجة نهائية بشأن التحقق من هذا الفرض تم اختبار الفروض الفرعية التالية:

- ١- تتوافر خاصية استجواب العقل لدى مراقبي الحسابات في مصر.
- ٢- تتوافر خاصية تعليق الأحكام وإرجائها لدى مراقبي الحسابات في مصر.
- ٣- تتوافر خاصية البحث عن المعرفة لدى مراقبي الحسابات في مصر.
- ٤- تتوافر خاصية فهم الشخصية لدى مراقبي الحسابات في مصر.
- ٥- تتوافر خاصية الثقة بالنفس لدى مراقبي الحسابات في مصر.
- ٦- تتوافر خاصية الاستقلال الذاتي لدى مراقبي الحسابات في مصر.
- ٧- تتوافر خاصية تركيز الرقابة لدى مراقبي الحسابات في مصر.

٤. الإطار المقترح لخصائص الشك المهني :

الشك المهني مفهوم مهم في ممارسة المراجعة كما تتضح أهميته في كل معايير المراجعة، فالشك المهني صفة فردية متعددة الأبعاد، وهو الأساس لمهنة المراجعة؛ حيث تعترف بأهمية الشك المهني، فعلى سبيل المثال نجد أن (SAS No. 1. AICPA, 1997b) تفوض Mandates مراقب الحسابات استخدام الشك المهني مُشيرةً إلى "العناية المهنية الواجبة Due care" التي تتطلب من المراقب ممارسة الشك المهني. وقد أكد مجلس الرقابة المهني على الشركة العامة

المحاسبية (PCAOB) أهمية الشك سواء أكان في المعايير (PCAOB AS No. 5, 4, 2007) أو في أحدث تقرير له حول مراجعة الشركات التي تم فحصها في التقرير السنوي (PCAOB, 2008). وعلى الرغم من أن مفهوم الشك المهني مقبول على نطاق واسع إلا أن هناك قليلاً جداً من البحوث تناولت خصائص الشك المهني ومكوناته وكيفية قياسه. وتتمثل خصائص الشك المهني في الإطار المقترح في ما يلي:

٤,١ استجواب العقل Questioning Mind:

الشك المهني يتطلب استجواباً مستمراً عما إذا كانت المعلومات والأدلة التي يتم الحصول عليها توحى بأن هناك أخطاء جوهرية بسبب الغش قد حدثت أم لا. (AICPA 2002) وهناك عديد من الدراسات المحاسبية تعادل الشك Skepticism بالريبة أو الاشتباه Suspicion، أو إنكار وعدم ثقة Disbelief، أو شك وحذر^٥ Doubt. ويشير الأدب الفلسفي إلى أن كلمة "المشككين Skeptic" مشتقة من معنى مصطلح "مراقب بعناية Observe carefully، فحص Examine، مراعاة Consider (Fogelin, 1994) ويعرف الشك الفلسفي بالدعوة إلى التساؤل عن أي شيء (Bunge, 1991) والمتشكك يسأل: ماذا تقصد؟ ويسعى للتوضيح: ولماذا كنت تعتقد ما تفعله؟ ويطلب بالأسباب والأدلة، والتبرير، أو الإثبات. والشك يبدأ بالتحقيق، ويؤدي إلى تشكيل المعتقدات لدى مراقب الحسابات، ويتم اعتماد سمة "استجواب العقل" بوصفها جانباً من جوانب الشك على نطاق واسع في المعايير المحاسبية (Kurtz, 1992).

٤,٢ تعليق الأحكام Suspension of Judgment:

يتطلب الشك المهني تعليق الأحكام بمعنى الامتناع عن الحكم حتى يكون هناك مستوى ملائم من الأدلة التي يستند إليها في نتائجه واستنتاجاته، ويناقش معيار المراجعة رقم (AICPA, 1997b) استخدام العناية المهنية في أداء العمل، ويقدم إشارات عدّة إلى جمع أدلة كافية والانتظار لأدلة مقنعة persuasive evidence قبل اتخاذ القرار أو الحكم^٦، وألا يكون راضياً إلا من خلال أدلة مقنعة يتم جمعها وتقييمها بموضوعية على مدار عملية المراجعة، وهذا يدعم أن مفهوم الأحكام يجب تعليقها حتى يتم الحصول على أدلة كافية. وناقش (Mautz & Sharaf 1961) الاتجاهات المشتركة في المراجعة الفعالة وأشاروا إلى أن مراقب الحسابات يجب ألا يصل للأحكام إلا بعد تقييم الأدلة المتوافرة إلى حد معقول.

وفي علم النفس psychology ترتبط هذا الخاصية ارتباطاً وثيقاً بمعكوس الحاجة إلى الإغلاق المعرفي The need for cognitive closure، وقد تم تعريف الحاجة إلى الإغلاق بأنه الرغبة في الحصول على إجابة محددة على موضوع معين، أي الإجابة الواضحة بدلاً من اللبس والغموض Confusion and ambiguity، وقد وجد في هذه الخاصية

٥ للمزيد الرجوع إلى Nelson 2009.

٦ هناك من لا يفرّق بين الأحكام والقرارات ويظن أنهما مترادفان، وهناك من يفرق بين أحكام المراجعة وقرارات المراجعة باعتبار أن الأحكام تعكس فقط المعتقدات، بينما القرارات تعكس كلاً من المعتقدات والتفضيلات؛ حيث إن أحكام المراجعة تعدّ الركيزة التي يتم بناءً عليها اتخاذ قرارات المراجعة (للمزيد راجع شرف، ١٥، ص ٦٢).

اختلاف بين الأفراد في المواقف المختلفة، وهذا النوع من البحوث يشير إلى أن الأفراد المختلفين لديهم قدرات مختلفة للعمل مع تعليق الحكم أو القرار. (Kruglanski, 1983. Webster and Kruglanski 1994) والمتشكك لا يقبل بسذاجة أول الأشياء التي يدركها أو يفكر فيها، بل يريد أن يرى أدلة قبل التصديق. والمتشكك على استعداد لتشكيل الحكم Form a judgment، لكنه بطيء عند القيام بذلك، وتعليق الحكم يحفز الخاصية المقابلة؛ وهي البحث عن المعرفة. وتعليق الحكم هي واحدة من الخصائص الرئيسية للمتشككين (Skeptics Bunge, 1991; Kurtz, 1992; Hurtt et al., 2003a) ومن المفترض أن تعليق الأحكام يتناسب عكسياً مع الحاجة إلى الإغلاق المعرفي Cognitive Closure.

وبين (Kurtz, 1992) أن تعليق الأحكام عنصر ضروري للاستفسار المتشكك، ووفقاً لرأي (Bunge, 1991) فالمتشكك لا يقبل الأشياء التي يدرك أو يعتقد أنها ساذجة naively. فالمتشكك ليس من السهل خداعه Not gullible؛ والمتشكك يريد أن يرى الأدلة قبل التصديق، والمتشكك يكون يعلقون الأحكام؛ لاسيما الأحكام التي لم يتم التحقق منها (Bunge, 1991). ويستمررون في جمع الأدلة، بمنطق أن أي شخص عاقل ينبغي أن يشك حتى يتبين له الحق (Kurtz, 1992). كذلك فإن معايير المراجعة تنص على ضرورة قيام مراقب الحسابات بجمع أدلة كافية ومناسبة إلى الدرجة التي تجعله قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة على أساسها يبدي الرأي في عملية المراجعة (ISA 200,16)، وعلى وجه الخصوص عندما يكون هناك خطر أو أخطاء جوهرية بسبب الغش يمكن أن يتأثر الشك المهني لمراجع الحسابات بطريقتين (ISA 240,64):

- أنه قد يزيد تقييم المراجع لمخاطر الأخطاء الجوهرية والحساسية في اختيار طبيعة التوثيق ومداه.
 - أنه قد يزيد اعتراف المراجع بضرورة تأكيد تفسيرات الإدارة أو تعهدات في ما يخص الأمور الجوهرية.
- وهذا التصرف يؤدي إلى تعليق الأحكام Suspension of judgments. والإغلاق المعرفي cognitive closure يشير إلى رغبة الإنسان في إزالة الغموض والتوصل إلى استنتاجات قاطعة.
- ويرى الباحث أن الحاجة إلى الإغلاق المعرفي تتناسب عكسياً مع خاصية تعليق الأحكام، وهي واحدة من ترتيبات البنين المهمة التي تؤثر في عملية اكتساب المعرفة (Kruglanski and Ajzen, 1983)، فإذا كان الشخص لديه حاجة أكبر للإغلاق فحينئذ قد يُعيقه عن الاستمرار في جمع الأدلة (Bailey et al., 2006). وتشير الأدلة البحثية إلى أن الرغبة في التوصل إلى قرار بسرعة يجعل المراجع يميل إلى إغلاق معرفي Cognitive closure والامتناع عن التحقق الانتقادي (Kruglanski and Freund, 1983).

والحاجة إلى الإغلاق المعرفي هي مقياس يقيس الرغبة في امتلاك بعض المعرفة حول موضوع معين، أي معرفة محددة، بدلاً من اللبس والغموض (Webster and Kruglanski, 1994). والاقتراح هو أن يكون الشخص متشككاً؛ يعني يعلق الحكم حتى يعرف مزيداً عن هذا الموقف أو تلك الحالة الغامضة، ومن ثم يكون على درجة أقل أو أدنى على هذا المقياس، وعليه فإن من المتوقع مع ارتفاع الحاجة للإغلاق المعرفي أن تكون قدرة

المراجع أقل على تعليق الحكم عندما يُواجه بتقديم إيضاح من الإدارة (أي أنه سيكون أكثر حرصاً على قبول التفسير)، ومن ثمّ سيتصرف بدرجة أقل تشككاً.

وهناك دراسة (Bailey et al, 2006) بحثت مدى الحاجة إلى الإغلاق المعرفي، وأفاد الباحثون أن الحاجة إلى الإغلاق المعرفي يكون أقل بشكل ملحوظ للمراجعين في الرتب العليا عنه في الرتب الدنيا، وعلاوة على ذلك تُبين سلسلة من التجارب أن الحاجة إلى الإغلاق المعرفي تؤثر في إعدادات الحكم واتخاذ القرارات المهنية، فعلى سبيل المثال؛ يُلاحظ أنّ مراقب الحسابات، مع ارتفاع الحاجة للإغلاق المعرفي، يقضون وقتاً أقل في مهام المراجعة.

٤,٣ البحث عن المعرفة Search for Knowledge:

إن خاصية "البحث عن المعرفة" تختلف عن خاصية استجواب العقل، لأن استجواب العقل لديه بعض الشعور بالإنكار أو الشك، في حين أن البحث عن المعرفة هو أكثر من شعور بالفضول العام، والمتشكككون مهتمون بالمعرفة بشكل عام وليس لهم دوافع بالضرورة للبحث في أن يحقق نتيجة معينة أو الحصول على معلومات محددة، وهذا الجانب من التشكك واضح في الفلسفة، حيث إن التشكك لديه الرغبة في التمهيص، والنظر بعمق في ما وراء الأدلة بوضوح، ولديه النضج ومستعد للتحقق وتقييم أية أدلة جديدة في ما يتعلق بأية أسئلة، ويشير (Mautz and Sharaf, 1961) إلى أن المراجعة تفرض الفضول المحرك أو الدافع الذي يحث المراجعين أن يتبنّوا موقفاً من الفضول عند تنفيذ عمليات المراجعة المتعلقة بموضوع معين أو مسألة ما .

والسؤال المطروح هو: ما الذي يحفز الفرد للبحث عن مزيد من المعلومات؟ وهو السؤال نفسه الذي كان أيضاً موضع اهتمام الباحثين في مجال علم النفس لأكثر من قرن (Litman and Silvia, 2006) وعادة ما يتم مناقشة هذه الرغبة في المعرفة من حيث الفضول الفردي في كثير من البحوث التي تتحرى أو تفحص الفضول ونظرية الفضول، والتي تهدف إلى تنشيط اهتمام الفرد وتحفيزه، وكذلك لدفع الاستكشاف والاكتشاف (Litman and Silvia 2006, 319).

٤,٤ فهم الشخصية Interpersonal Understanding:

ترتبط الخصائص الثلاث الأولى مع كيفية تقييم مراقب الحسابات لأدلة المراجعة، ولكن جانباً مهماً من جوانب تقييم أدلة المراجعة هو فهم الشخصية Interpersonal Understanding، والتي تتعامل مع فهم دوافع الأفراد الذين يقدمون الأدلة ونزاهتهم، كما هو واضح في تحديد عديد من الحوافز والفرص المتاحة لموظفي عميل المراجعة لتقديم أدلة مضلّة، أو لارتكاب عمليات احتيال (SAS No. 99)، وتوصي بالاعتراف بإمكانية أقل للاتصال الصادق في بحوث سلوك المستهلك، والتي تشير إلى أن الشك الإعلاني Advertising skepticism لا يتكوّن فقط من التشكيك في الحقائق والمطالبات الإعلانية حرفياً، ولكن أيضاً من التشكيك في "دوافع المعلنين"، التي تقدم دليلاً على أن فهم دوافع الأفراد والسلوكيات يعدّ مكوناً أساسياً من الشك.

ويشير الفلاسفة إلى أن المتشكك، من خلال فهم الأفراد، يمكنه التعرف عليهم وبقبلهم، وأن الأفراد المختلفين لديهم تصورات مختلفة عن موضوع بعينه، وهذه الدوافع والتصورات للأفراد يمكن أن تؤدي بهم إلى

تقديم معلومات منحازة أو مضللة ما لم يفهم المتشكك هؤلاء الأفراد، ومن الصعب التعرف على احتمال التحيز الموجود في المعلومات المقدمة من قبل هؤلاء الأفراد عندما يقومون بتقديم معلومات مضللة عن قصد. وتشير دراسة (Hurt, 2010) إلى أهمية قيام مراقب الحسابات بدراسة الجوانب الإنسانية وراء دلالة ما يصل إليه من أدلة؛ بهدف معرفة الدوافع والضغوط التي تدفع العميل لارتكاب التلاعب، والفرص التي تتيح له ارتكاب التلاعب.

٤,٥ الاستقلال : Independence

تشير خاصية الاستقلال إلى أن مراقب الحسابات يجب عليه إجراء تقييم موضوعي لأدلة المراجعة لتحديد ما إذا كانت الأدلة كافية لإصدار حكم أو قرار، وهذا يدعم تلك الخاصية عندما يقرر مراقب حسابات مستوى الأدلة اللازمة لقبول فرضية معينة.

ودعم (Mautz and Sharaf, 1961) الحاجة إلى الاستقلال عند مناقشة حاجة المراجع لامتلاك الشجاعة المهنية من خلال الإشارة إلى أن المراجع يجب أن تكون لديه الشجاعة المهنية، ليس فقط الفحص الدقيق، بل ربما تجاهل المقترحات المقدمة من الآخرين، مع الإشارة أيضا إلى ضرورة ممارسة الحكمة واتخاذ جميع الإجراءات المناسبة لإزالة ما في عقله من الانطباعات المشكوك فيها Doubtful impressions، أو الأسئلة غير المجاب عنها Unanswered questions، ويرى (Mautz and Sharaf 1961) أن المراجع المتشكك معني بما يحدده هو من صحة الادعاءات، وأن يكون أقل تأثرا بالمعتقدات أو محاولات الإقناع من الآخرين.

ويشير الفلاسفة إلى أن الشك المهني ينطوي على الاستقلالية الفردية، أي التوجيه الذاتي والاستقلال الأخلاقي Moral independence، ويحدد (McGinn, 1989) المتشكك بأنه الشخص الذي لا يقبل بسهولة مطالبات الآخرين، وأنه يحدد التناقضات والمغالطات fallacies الموجودة في الأدلة، أو في المطالبات المقدمة من قبل الآخرين، و يقوم بفحوصات إضافية والحصول على أدلة مدعمة للوصول إلى الرضا أو القناعة الشخصية personally satisfied.

٤,٦ الثقة بالنفس : Interpersonal trust

يتطلب الشك مستوى معيناً من الثقة بالنفس، ويقر (Hookway, 1990) بالحاجة إلى الثقة والاعتزاز في الاستفسار الناجح. والثقة بالنفس تعني وجود الهدوء الداخلي وعدم وجود اضطرابات، والثقة بالنفس تتميز بالشعور بالقيمة الذاتية والإيمان بقدرات وإمكانات المرء، ويشير (Hookway, 1990) إلى أن الذين لديهم أدنى مستوى في الثقة بالنفس يفتقرون إلى الثقة في الاعتماد على الأحكام الخاصة بهم، ويرى أن ما يسمى الثقة بالنفس هي تحدي لمحاولات الإقناع بدلاً من مجرد قبول ما يعرض من أدلة.

ولقد نظرت بحوث المراجعة السابقة في الغالب إلى ترتيب مراقبي الحسابات للمتشكك كمكمل للثقة (Cushing, 2000. Choo and Tan, 2000. Payne and Ramsay, 2005. Shaub, 1996. Shaub and Lawrence, 1999)، ومع ذلك، فإن بعض الدراسات تصف الثقة بوصفها وجهاً واحداً فقط من أوجه تصرف المراجعين للمتشكك (Hurt, 1999. Hurt et al., 2003a. Rose, 2007).

والثقة الشخصية أو الثقة بالنفس يمكن تعريفها بأنها "التوقع المعمّم الذي عُقد من قبل فرد أو مجموعة على كلمة أو وعد أو بيان شفهي أو كتابي من فرد أو مجموعة أخرى يمكن الاعتماد عليه، والفكر الأساسي هو أنه إذا كان مراقب الحسابات لديه انخفاض في مستوى الثقة بين الأفراد يفترض أن يكون أكثر تشكّكاً" (Shaub, 1996; Hurtt, 2003).

ولقياس الثقة الشخصية استخدم (Shaub, 1996) المصادقية وأجزاء منفصلة من فلسفات الإنسان لـ (Wrightsmann, 1974). ومقياس الثقة في الأصل يقوم على قياس العلاقة مع شريك حياة الشخص، وإلى حدّ محدود أظهرت هذه المقاييس المهمة أو الرئيسية آثار التفاعل في شرح الأحكام والقرارات المتشكّكة، ومع ذلك فإن أياً من تلك المقاييس لم تسفر عن نتائج قوية؛ لأنها ليست مصمّمة بشكل خاص لحالات المراجعة. ويرى الباحث أن الثقة بالنفس تساعد مراقب الحسابات على مقاومة محاولات إدارة عميل المراجعة لإقناعه بأمر قد تتعارض مع ما انتهى إليه من أدلة واستنتاجات.

٦,٧ تركيز الرقابة Focus of control:

يشير تركيز الرقابة إلى افتراض أن الحالات الداخلية تفسر لم أنّ بعض الأشخاص يتعاملون مع الظروف الصعبة بنشاط وإصرار وبفارغ الصبر، في حين أن آخرين ينخرطون بصورة سلبية passively engaged في المشاعر السلبية Negative emotions (Lefcourt, 1991). ويشير التركيز الخارجي للرقابة إلى الاعتقاد السائد بأن النتائج لا يمكن أن تتأثر بجهود المرء الشخصية، في حين أن التركيز الداخلي للرقابة يوحي إلى الاعتقاد بأن النتائج تعتمد إلى حد كبير على تصرفات شخصية (Lefcourt, 1991) personal actions.

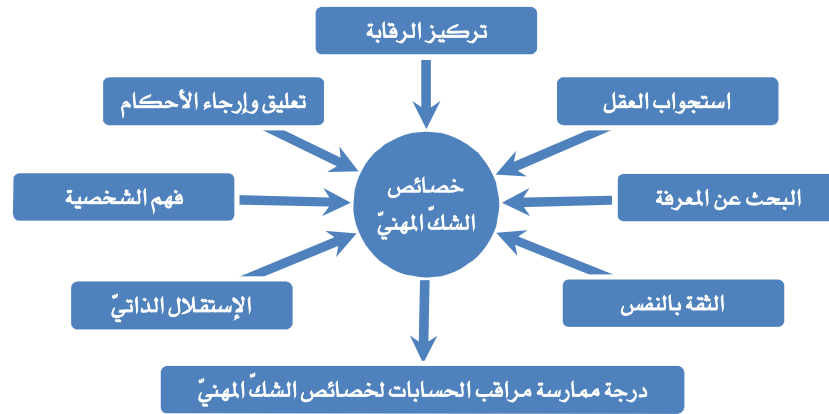
وقد تم الاعتراف على نطاق واسع بأهمية تركيز الرقابة، وأظهرت الأبحاث السابقة أن الجهات الخارجية هي أكثر سرعة في إمكانية الإقناع والتصديق، وقبول المعلومات من الآخرين (Phares, 1978)، وترتبط الجهات الداخلية بالسعي النشط وراء الأهداف القيمية Valued goals، والبحث عن المعلومات (على سبيل المثال لديهم مهارات للتعليم أفضل في البحث عن مهمة الإشارات ذات الصلة وتحديدها) واتخاذ القرار المستقل، وأكثر قدرة على التعامل مع الإجهاد، (Phares, 1978. Lefcourt, 1991).

وتبدو الجهات الداخلية عموماً أكثر كفاءة وفعالية شخصية من الجهات الخارجية، و تقترب من المواقف بمزيد من التوجيه والانتباه عن الجهات الخارجية. وتكون الخصائص الداخلية ذات أهمية كبيرة للشك المهني لمراقبي الحسابات، على سبيل المثال؛ من حيث قبول تأكيدات الإدارة. ومن المرجح أن تكون أكثر أهمية من الجهات الخارجية التي تعدّ الأهم وفقاً لمعايير المراجعة وجانباً من جوانب الشك المهني (ISA 240, par. 42. Hurtt, 2003). وعلاوة على ذلك فإن الدراسات الاستقصائية في المراجعة حددت أسباباً عدة محتملة لممارسة مستوى منخفض على الشك المهني في المراجعة (Pasewark et al. 1992) فقد لا يتخذ المراجع إجراءات شك بسبب تخويف أو قلق حول ردود الفعل لعميل المراجعة. وقد وجد (Nelson, 2005. Behn et al, 1997) علاقة سلبية بين إظهار الشك المهني ورضى العميل، وهذه الحالات قد تؤدي إلى إرضاء العميل وتقليل الشكوك.

وتوصلت دراسة (Tsui and Gul, 1996) إلى النتائج الرئيسية المترتبة على تركيز الرقابة على أحكام المراجع وقراراته في حالة وجود تعارض في المواقف Conflict situation. وكانت الجهات الخارجية أكثر عرضة لتجاهل الالتزامات غير المسجلة كما أرادت الإدارة.

وفي ظلّ إعداد بيئة رقابة قوية تكون الإدارة متحفظة Conservative في ممارسة الأعمال، ولديها خلافات متواضعة مع المراجعين الخارجيين، ولديها أيضاً مبادئ إرشادية صارمة لمتابعة إجراءات الرقابة الداخلية، وتحصل على مكافآتها على أساس مقاييس عدة مالية وغير مالية للأداء. أما في بيئة الرقابة الضعيفة، فتكون الإدارة عدوانية Aggressive؛ لديها خلافات متكررة مع المراجعين الخارجيين، وتطبق إجراءات الرقابة الداخلية بدرجة أقل دقة، في حين يكون العمل يعاني من ضعف إجراءات الرقابة.

ويقدم الباحث إطاراً لخصائص الشك المهني الواجب توافرها لدى مراقبي الحسابات، التي بدورها تؤثر في درجة ممارسة مراقب الحسابات لخصائص الشك المهني كما هو موضح في الشكل التالي.



شكل (٢). الإطار المقترح لخصائص الشك المهني.

إعداد الباحث

ولا شك أن هذا الإطار يعدّ تطويراً لقياس مستوى الشك المهني، ويقوم على أساس خصائص الشك المهني السبع السابقة في المراجعة، التي تحدّد معاً المستوى الشامل للشك المهني من خلال:

(١) فحص الأدلة؛ (٢) فهم الأدلة المقدّمة؛ (٣) واتخاذ إجراء بناء على الأدلة.

هذه الخصائص السبع المذكورة أعلاه هي التي تحدّد المستوى العام للشك المهني عند مراقب الحسابات، التي بدورها افترضت أن السلوك يقود المتشكّكين، ومن المتوقع أن يقوم المراقب المتشكّك ببناء التفسيرات، الفرضيات، أو السيناريوهات التي يمكن أن تعمل كتفسيرات بديلة للحصول على المعلومات وفحصها بغرض تأكيد أدلة المراجعة واتخاذ الأحكام والقرارات المتعلقة بهذا الشأن.

ويفترض أن يظهر مراقب الحسابات تشكّكاً أكثر للأحكام والقرارات عندما:

- ١- تكون قادرة على توليد أكبر عدد من التفسيرات البديلة المعقولة.
 - ٢- تقدم مزيداً من التفسيرات الخطأ provide more error-explanations (لأن هذا هو عكس لتفسير عدم خطأ العميل الذي يترتب عليه مخاطر أكبر للمستخدمين ومراجع الحسابات).
 - ٣- يتم تقدير احتمالات أعلى دقة للتفسيرات الخطأ.
- والتفسيرات الخطأ لها أهمية قصوى نظراً لأنها تمثل الأحكام والقرارات المتشككة وهي من أكبر المخاطر للمستخدمين ومراقبي الحسابات، وأن المراجع المتشكك يركز على الأخطاء الأقل مما سيؤدي إلى متوسط وزن عال في الخطأ، وبالتالي، فإنه يضع مزيداً من التركيز على "العمق Depth" بدلاً من "الاتساع Breadth"، ولا شك أن تأثير خصائص الشك المهني على متغيرات تخطيط المراجعة يعتمد على قوة بيئة الرقابة و مستوى خطر العميل Client risk.

٥. نصميم الدراسة الميدانية:

تستهدف الدراسة الميدانية اختبار فرض البحث الرئيسي من خلال اختبار مجموعة من الفروض الفرعية التي يمثل كل منها خاصية من خصائص الشك المهني والتوصل إلى أدلة ميدانية تؤيد تلك الفروض في بيئة المراجعة المصرية أو لا تؤيدها.

٥,١ عينة الدراسة:

تتكوّن عيّنة الدراسة من (٢٠٠) مراجع في مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر، قام الباحث بتوزيع (٢٠٠) استبيان، وتم تجميع (١٦٨) استبياناً، ما يمثل (٨٤٪) من الاستبيانات الموزعة. وتم توزيع الاستبيانات على عينة الدراسة المكوّنة من أربع مجموعات رئيسية هي: (صاحب مكتب مراجعة - شريك مراجعة - مدير مراجعة - مراجع) وقد وجد (١٦١) من هذه الاستبيانات صحيحة بنسبة ٩٦٪ تقريباً من الاستبيانات التي تم تجميعها، وهي نسبة جيدة من إجمالي الاستبيانات المجمعة، ويلاحظ على عينة البحث أنها ممثلة للمسميات المهنية كافة في المراجعة، وأيضاً تتوافر الخبرة المهنية في عيّنة البحث حيث تتراوح الخبرة من ٥ سنوات الى أكثر من ٢٠ سنة لارتباط ذلك بخصائص الشك المهني، وتتراوح المؤهلات العلمية الأكاديمية بين بكالوريوس وماجستير ودكتوراه، والجدول (١) يلخص نتائج الخصائص الديمغرافية لعيّنة البحث.

جدول (١). الخصائص الديمغرافية لعيّنة البحث.

المستجوبون	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المستلمة	نسبة الاستبيانات الصحيحة	سنوات الخبرة	النسبة	المؤهل العلمي	النسبة
مراجع	٨٠	٧١	٤٢٪	من ٥ > ١٠ سنوات	٢٤٪	بكالوريوس	٧٤٪
مدير مراجعة	٧٠	٦٠	٣٦٪	من ١٠ > ١٥ سنة	٢١٪	ماجستير	١٩٪
شريك مراجعة	٢٠	١٣	٨٪	من ١٥ > ٢٠ سنة	٢٩٪	دكتوراه	٧٪
صاحب مكتب مراجعة	٣٠	٢٤	١٤٪	من ٢٠ سنة فأكثر	٢٦٪		
المجموع	٢٠٠	١٦٨	١٠٠٪		١٠٠٪		١٠٠٪

٥,٢ أداة البحث :

يتكون الاستبيان من (٥٠) عبارة تختص بوصف خصائص الشك المهني المفترض توافرها لدى مراقبي الحسابات، وذلك باستخدام مقياس Likert لتحديد أوزان العبارات التي تقيس ذلك، وكانت الأوزان على النحو التالي: موافق تماماً، موافق، موافق إلى حد ما، غير موافق، غير موافق تماماً، وكانت المصدقية على الاستبيان تبعاً لألفا كرونباخ (٠,٩٣). وتعدّ نسبة ممتازة؛ كونها أعلى من النسبة المقبولة (٠,٦٠)، وهذا يعني توافر درجة كبيرة من المصدقية في إجابات الأسئلة.

٥,٣ الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة :

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية في هذا البحث :

٥,٣,١ نكحيم الاستبيان :

قبل توزيع الاستبيان تم عرضه للتحكيم على مجموعة من الأساتذة المختصين بغية التأكد من سلامة عبارات الاستبيان من مختلف الجوانب، بخاصة في ما يتعلق بدقة صياغة الأسئلة وتوزيع خيارات الإجابة لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية.

٥,٣,٢ اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) :

من أجل اختبار مصداقية الاستبيان ومصدقية المستجوبين في الإجابة عن أسئلة الاستبيان تم استخدام معامل ألفا.

٥,٣,٣ البرامج والأدوات المستخدمة في معالجة الاستبيان :

بعد أن تم تجميع العدد النهائي للاستبيانات المقبولة تم الاعتماد في تحليل البيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، حيث تم تحليل البيانات التي تم تجميعها باستخدام عديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل في ما يلي :

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان.
- حساب المتوسطات الحسابية لكل خاصية من خصائص الشك المهني في الاستبيان.
- حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة المدروسة على أسئلة الدراسة.
- قياس الانحراف المعياري:

وذلك من خلال القياس الإحصائي الوصفي باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) للحصول على المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية. وتم الاعتماد على الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كميّار لقياس الدرجة المتحصل عليها وتقييمها، في ما يخص كل خاصية من خصائص الشك المهني.

- اختبار كولموجروف - سمرنوف "One-Sample Kolmogorov Smirnov Test".

٥,٤ التحليل الإحصائي:

٥,٤,١ قياس خصائص الشك المهني (المتغيرات المستقلة):

تم قياس خصائص الشك المهني من خلال استبيان يتضمن مجموعة من العبارات التي يختص بوصفها. وقد تم استخدام مقياس Likert ذي الخمس نقاط لتحديد أوزان العبارات التي تقيس خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية، وللتأكد من فروض البحث يمكن الإجابة على تساؤلات البحث: هل تتوافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في مصر؟

تم اختبار مدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية حيث تم حساب المتوسط والانحراف المعياري لإجابات المستجوبين الذي يقيس مدى توافر كل خاصية من خصائص الشك المهني، حيث تم حساب المتوسط العام للإجابات المتعلقة بكل خاصية، ثم حساب متوسط الوزن لجميع المتوسطات باستخدام اختبار T لعينة واحدة One Sample T-Test (الجدول من رقم ١٠-٢).

٥,٤,٢ إخبار فروض الدراسة الميدانية:

تتوافر خصائص الشك المهني في بيئة المراجعة المصرية

وللوصول إلى نتيجة نهائية بشأن التحقق من هذا الفرض تم اختبار الفروض الفرعية التالية:

١- تتوافر خاصية استجواب العقل لدى مراقبي الحسابات في مصر.

يبيّن الجدول (٢) نتائج مدى توافر خاصية استجواب العقل لدى مراقبي الحسابات في مصر من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولمغوروف - سمرنوف والأهمية النسبية.

جدول (٢). نتائج قياس مدى توافر خاصية استجواب العقل لدى مراقبي الحسابات في مصر.

Sig.	كولمغوروف - سمرنوف	الأهمية النسبية	Std. Dev	Mean	قياس مدى توافر خاصية استجواب العقل لدى مراقبي الحسابات في مصر
٠,٠٠	٣,٢٢	٠,٩٨	٠,٥٢	٤,٨٦	١. أرفض القوائم المالية إذا لم يكن لدي أدلة كافية تؤيد رأيي فيما إذا كانت صحيحة أو لا.
٠,٠٠	٢,٩٩	٠,٩٦	٠,٥١	٤,٨٥	٢. أضع كل الاحتمالات والافتراضات الممكنة قيد البحث والتحري عندما أواجه مشكلة مهنية
٠,٠٠	٣,٥١	٠,٩٥	٠,٥١	٤,٦٩	٣. أرفض التحيز لرأي مهني محدد وأقبل التفكير في الآراء الأخرى.
٠,٠٠	٤,٠٢	٠,٩٤	٠,٥٥	٤,٥٧	٤. أحرص على دراسة وتقييم الآراء المهنية والافتراضات الأخرى.
٠,٠٠	٣,٨٣	٠,٩٤	٠,٥٢	٤,٧٤	٥. أقوم بطرح ومناقشة تساؤلات تتعلق بمهام العمل مع أشخاص من أهل الخبرة والاختصاص بدون تسمية عميل المراجعة.
٠,٠٠	٤,٠٨	٠,٩٥	٠,٥١	٤,٧٥	٦. قد لا أتوقف عن التفكير في مشاكل العمل المهني بعد انتهاء وقت العمل الرسمي.
٠,٠٠	٣,٦٢	٠,٩٦	٠,٥٠	٤,٧٥	٧. أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال وجود مسائل تستوجب إعمال العقل.
٠,٠٠	٣,٦١	٠,٩٦	٠,٥٢	٤,٧٤	المتوسط

يتبين من الجدول (٢) أن قيمة الوسط الحسابي لدى توافر خاصية استجواب العقل بلغت (٤,٧٤) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كميّار لقياس الدرجة المتحصل عليها وتقييمها في ما يخص توافر خاصية استجواب العقل، وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولمجروف - سمرنوف) التي تشير إلى عدم وجود اختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم تم قبول فرض توافر خاصية استجواب العقل لدى مراقبي الحسابات في مصر، بمعنى أن مراقبي الحسابات في مصر تتوافر لديهم خاصية استجواب العقل.

٢- تتوافر خاصية تعليق وإرجاء الحكم لدى مراقبي الحسابات المصريين.

ويبين الجدول (٣) نتائج مدى توافر خاصية تعليق الحكم لدى مراقبي الحسابات المصريين وإرجائه، من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولمجروف - سمرنوف والأهمية النسبية.

جدول (٣). نتائج قياس مدى توافر خاصية تعليق الحكم لدى مراقبي الحسابات في مصر وإرجائه.

Sig.	كولومجوروف - سمرنوف	الأهمية النسبية	Std. Dev	Mean	قياس مدى توافر خاصية استجواب العقل لدى مراقبي الحسابات في مصر
٠,٠٠	٢,٨٦	٠,٩٢	٠,٥٠	٤,٧١	١. أرجئ الأحكام والقرارات حتى أتأكد من دقة وصلاحيّة المعلومات المتاحة.
٠,٠٠	٢,٦٢	٠,٩١	٠,٥٢	٤,٧٥	٢. أُرْجِى الأحكام والقرارات حتى أتمكن من الحصول على مزيد من المعلومات.
٠,٠٠	٣,٣٦	٠,٩٠	٠,٥٠	٤,٧٠	٣. أحرص على استشارة أعضاء فريق المراجعة وخبراء مهنيين قبل اتخاذ القرارات والأحكام.
٠,٠٠	٣,٤٧	٠,٨٨	٠,٥٥	٤,٦٦	٤. لا أتخذ أحكام وقرارات مراجعة سريعة بناء على تجربتي السابقة أو لمراجعي المكتب الذي أعمل فيه والتي تظهر نزاهة وأمانة إدارة عميل المراجعة.
٠,٠٠	٤,٠٠	٠,٨٤	٠,٥٠	٤,٥٩	٥. أقوم بتأجيل الأحكام والقرارات إلى حين معرفة ودراسة مؤشرات الأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي لمنشأة عميل المراجعة.
٠,٠٠	٣,٩٦	٠,٨٩	٠,٥٤	٤,٦٩	٦. أُرْجِى البت في الاحتمالات والافتراضات الممكنة حتى يتم البحث والتحري عن مدى صحتها.
٠,٠٠	٣,٦٧	٠,٩٠	٠,٥٠	٤,٥٣	٧. أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال توافر مؤشرات بوجود مخاطر حالية أو مستقبليّة لمنشأة عميل المراجعة.
٠,٠٠	٣,٤٢	٠,٩٠	٠,٥٢	٤,٦٦	المتوسط

ويتبين من الجدول (٣) أن قيمة الوسط الحسابي لدى توافر خاصية تعليق وإرجاء الحكم بلغت (٤,٦٦)، وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كميّار لقياس الدرجة المتحصل عليها وتقييمها في ما يخص توافر خاصية تعليق الحكم وإرجائه. وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولمجروف - سمرنوف) والتي تشير إلى عدم وجود اختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم تم قبول فرض توافر خاصية تعليق الحكم لدى مراقبي الحسابات وإرجائه، بمعنى أن مراقبي الحسابات في مصر تتوافر لديهم خاصية تعليق الحكم وإرجائه.

٣- تتوافر خاصية البحث عن المعرفة لدى مراقبي الحسابات في مصر.

يبيّن الجدول (٤) نتائج مدى توافر خاصية البحث عن المعرفة لدى مراقبي الحسابات في مصر من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولمجروف - سمرنوف والأهمية النسبية.

جدول (٤). نتائج قياس مدى توافر خاصية البحث عن المعرفة لدى مراقبي الحسابات في مصر.

Sig.	كولموجوروف - سميرونوف	الأهمية النسبية	Std. Dev	Mean	قياس مدى توافر خاصية البحث عن المعرفة لدى مراقبي الحسابات في مصر
٠,٠٠	٢,٥١	٠,٩٥	٠,٣٠	٤,٧٥	١. أشعر بالاستمتاع عند اكتشاف معلومات وأدلة جديدة.
٠,٠٠	٢,٣٢	٠,٩٤	٠,٣١	٤,٦٩	٢. أسعى جاهداً للتحقق من صحة المعلومات التي أحصل عليها.
٠,٠٠	٣,٣٩	٠,٩٥	٠,٣٥	٤,٦٨	٣. أبذل مزيداً من الجهد لإزالة الغموض وعدم التأكد المرتبط بالمعلومات التي أحصل عليها.
٠,٠٠	٣,٢١	٠,٩٤	٠,٣٣	٤,٧٤	٤. أعمل للحصول على إجابات قاطعة بدون لبس ولا تحمل سوى معنى واحد.
٠,٠٠	٣,٢٤	٠,٩٤	٠,٤٠	٤,٧٥	٥. أقوم بدراسة آراء ومقترحات الآخرين وتقييمها إذا تعارضت مع قراراتي وأحكامي.
٠,٠٠	٣,٢٧	٠,٩٦	٠,٣١	٤,٦٧	٦. أهتم بفهم الدوافع وراء الأحداث وأعمل على استيضاح تلك الدوافع.
٠,٠٠	٣,٣٢	٠,٩٧	٠,٤١	٤,٧١	٧. أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال وجود غموض وعدم تأكيد للمعلومات المتاحة.
٠,٠٠	٣,٠٤	٠,٩٥	٠,٣٤	٤,٧١	المتوسط

ويتبين من الجدول (٤) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى توافر خاصية البحث عن المعرفة بلغت (٤,٧١)، وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمتغير لقياس الدرجة المتحصل عليها وتقييمها في ما يخص توافر خاصية البحث عن المعرفة. وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولموجوروف - سميرونوف) والتي تشير إلى عدم وجود اختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم تم قبول فرض توافر خاصية البحث عن المعرفة لدى مراقبي الحسابات، بمعنى أن مراقبي الحسابات في مصر تتوافر لديهم خاصية البحث عن المعرفة.

٤ - توافر خاصية فهم الشخصية لدى مراقبي الحسابات في مصر.

يبين الجدول (٥) نتائج مدى توافر خاصية فهم الشخصية لدى مراقبي الحسابات المصريين من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولموجوروف - سميرونوف والأهمية النسبية.

جدول (٥). نتائج قياس مدى توافر خاصية فهم الشخصية لدى مراقبي الحسابات في مصر.

Sig.	كولموجوروف - سميرونوف	الأهمية النسبية	Std. Dev	Mean	قياس مدى توافر خاصية فهم الشخصية لدى مراقبي الحسابات في مصر
٠,٠٠	٣,٣٩	٠,٩٥	٠,٣٥	٤,٧٦	١. أهتم بفهم دوافع عميل المراجعة في عدم توفير المعلومات المستفسر عنها في الوقت المحدد.
٠,٠٠	٣,٦٢	٠,٩٤	٠,٢٥	٤,٨٠	٢. أهتم بفهم دوافع عميل المراجعة وراء معارضة القيام بأي إجراء رقابي أو طلب تأجيله.
٠,٠٠	٣,٢١	٠,٩٣	٠,٤١	٤,٥٥	٣. أهتم بمعرفة مدى وجود أهداف خاصة للعميل وراء تفضيل بعض المعالجات المحاسبية.
٠,٠٠	٣,٥٩	٠,٩٢	٠,٣٩	٤,٦١	٤. أحرص على فهم فلسفة مصادر المعلومات وأهدافها لتحديد درجة الاعتماد عليها.
٠,٠٠	٣,١٧	٠,٩٢	٠,٤٤	٤,٦٣	٥. أهتم بفهم وتحليل شخصيات عميل المراجعة لفهم دوافع القرارات والممارسات التي يتخذونها.
٠,٠٠	٢,٨٧	٠,٩٢	٠,٤٣	٤,٥٤	٦. أهتم بدراسة العلاقات والروابط داخل منظومة عميل المراجعة وتحليلها؛ لمعرفة مدى تأثيرها في ممارسات عميل المراجعة.
٠,٠٠	٢,٩٤	٠,٩٣	٠,٣٣	٤,٦٧	٧. أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال عدم فهم دوافع عميل المراجعة وراء معارضة القيام بأي إجراء رقابي.
٠,٠٠	٣,٢٦	٠,٩٣	٠,٣٧	٤,٦٥	المتوسط

ويتبين من الجدول (٥) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى توافر خاصية فهم الشخصية بلغت (٤,٦٥)، وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس الدرجة المتحصل عليها وتقييمها في ما يخص توافر خاصية فهم الشخصية، وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولمجروف - سمرنوف) التي تشير إلى عدم وجود اختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم فقد تم قبول فرض توافر خاصية فهم الشخصية لدى مراقبي الحسابات في مصر، وبناء على تلك النتائج يمكن القول إن مراقبي الحسابات في مصر تتوافر لديهم خاصية فهم الشخصية.

٥- توافر خاصية الثقة بالنفس لدى مراقبي الحسابات المصريين.

يبين الجدول (٦) نتائج قياس مدى توافر خاصية الثقة بالنفس لدى مراقبي الحسابات المصريين من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولمجروف - سمرنوف والأهمية النسبية.

جدول (٦). نتائج قياس مدى توافر خاصية الثقة بالنفس لدى مراقبي الحسابات المصريين.

Sig.	كولموجوروف - سمرنوف	الأهمية النسبية	Std. Dev	Mean	قياس مدى توافر خاصية الثقة بالنفس لدى مراقبي الحسابات المصريين
٠,٠٠	٢,٤١	٠,٩٦	٠,٣١	٤,٨٥	١. لا أخشى الخوض في مهام مراجعة جديدة غير معروفة لي من قبل.
٠,٠٠	٢,٣٤	٠,٩٧	٠,٣٣	٤,٧٠	٢. الحظ لم يكن السبب الرئيسي وراء النجاح في كثير من حالات المراجعة.
٠,٠٠	٢,٦١	٠,٩٥	٠,٣٩	٤,٦٩	٣. لا أخشى من تغيير جهة العمل أو تغيير إدارة عميل المراجعة
٠,٠٠	٢,٨٢	٠,٩٧	٠,٣٠	٤,٧٣	٤. أثبتت التغذية المرتدة للحالات التي مارستها أن أحكامي وقراراتي كانت صحيحة.
٠,٠٠	٢,٤٥	٠,٩٤	٠,٣٢	٤,٦٣	٥. كثير من النجاح المهني لم يكن بسبب إرشادات الإدارة والأصدقاء وتوجيهاتهم ومساعدتهم لي.
٠,٠٠	٢,٣٩	٠,٩٣	٠,٣٤	٤,٨٠	٦. عندما أقرن نفسي بمن مثلي من المهنيين لا أشعر أنهم أكثر كفاءة مني.
٠,٠٠	٢,١١	٠,٩٠	٠,٢٩	٤,٦٢	٧. لا أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال عدم الثقة بالنفس.
٠,٠٠	٢,٤٥	٠,٩٥	٠,٣٣	٤,٧٢	المتوسط

ويتبين من الجدول (٦) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى توافر خاصية الثقة بالنفس بلغت (٤,٧٢)، وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس الدرجة المتحصل عليها وتقييمها في ما يخص توافر خاصية الثقة بالنفس، وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولمجروف - سمرنوف) والتي تشير إلى عدم وجود اختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم فقد تم قبول فرض توافر خاصية الثقة بالنفس لدى مراقبي الحسابات في مصر، بمعنى أن مراقبي الحسابات في مصر تتوافر لديهم خاصية الثقة بالنفس.

٦- توافر خاصية الاستقلال الذاتي لدى مراقبي الحسابات المصريين.

يظهر الجدول (٧) نتائج قياس مدى توافر خاصية الاستقلال الذاتي لدى مراقبي الحسابات في مصر من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولمجروف - سمرنوف والأهمية النسبية.

جدول (٧). نتائج قياس مدى توافر خاصية الاستقلال الذاتي لدى مراقبي الحسابات في مصر.

Sig.	كولموجوروف - سميرونوف	الأهمية النسبية	Std. Dev	Mean	قياس مدى توافر خاصية الاستقلال الذاتي لدى مراقبي الحسابات في مصر
٠,٠٠	٢,٣٣	٠,٩١	٠,٣٧٢	٤,٦٢	١. لا أقبل تفسيرات الآخرين المهنية بدون مزيد من الدراسة والتفكير.
٠,٠٠	٢,٢٩	٠,٩٢	٠,٣٦٩	٤,٦٦	٢. لا أقبل السياسات المفضلة للعميل من أجل الحفاظ على العلاقة مع عميل المراجعة.
٠,٠٠	٢,٤٦	٠,٩٢	٠,٣٧٩	٤,٦٥	٣. أرفض السياسات المفضلة لعميل المراجعة إذا كانت لا تتفق مع وجهة نظري حتى ولو تم قبولها العام الماضي من قبل زملائي في مكتب المراجعة.
٠,٠٠	٢,٥٢	٠,٨٩	٠,٣٤	٤,٦٥	٤. أرفض السياسات المفضلة لعميل المراجعة رغم المزايا والمنافع الحالية والمستقبلية من العميل طالما لا تتفق مع وجهة نظري.
٠,٠٠	٢,٣٩	٠,٩٠	٠,٣٧٢	٤,٦٣	٥. لا أقبل تفسيرات عميل المراجعة إذا كانت تلك التفسيرات تتناقض بعضها مع بعض، أو تتناقض مع أدلة مراجعة أخرى.
٠,٠٠	٢,٢٠	٠,٩٠	٠,٤٣٩	٤,٦٥	٦. لا أتردد في إبداء رأي مهني مخالف لآراء أفراد فريق المراجعة ورئيسه.
٠,٠٠	٢,٣٧	٠,٩٣	٠,٤٧٩	٤,٦٣	٧. أمتلك الشجاعة المهنية للفحص الدقيق، وقد أتجاهل المقترحات المقدمة من الآخرين.
٠,٠٠	٢,٣٧	٠,٩١	٠,٣٩	٤,٦٤	المتوسط

ويتبين من الجدول (٧) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى توافر خاصية الاستقلال الذاتي بلغت (٤,٦٤) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمتغير لقياس الدرجة المتحصل عليها وتقييمها في ما يخص توافر خاصية الاستقلال الذاتي. وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولموجوروف - سميرونوف) التي تشير إلى عدم وجود اختلافات جوهرية بين مفردات العينة. ومن ثم فقد تم قبول فرض توافر خاصية الاستقلال الذاتي لدى مراقبي الحسابات في مصر، بمعنى أن مراقبي الحسابات في مصر تتوافر لديهم خاصية الاستقلال الذاتي.

٧- توافر خاصية تركيز الرقابة لدى مراقبي الحسابات المصريين.

يظهر الجدول (٨) نتائج مدى توافر خاصية تركيز الرقابة لدى مراقبي الحسابات المصريين من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولموجوروف - سميرونوف والأهمية النسبية

جدول (٨). نتائج قياس مدى توافر خاصية تركيز الرقابة لدى مراقبي الحسابات في مصر.

Sig.	كولموجوروف - سميرونوف	الأهمية النسبية	Std. Dev	Mean	قياس مدى توافر خاصية تركيز الرقابة لدى مراقبي الحسابات في مصر
٠,٠٠	٢,٢٢	٠,٩٨	٠,٣٣	٤,٨٧	١. أقوم بالتركيز على الرقابة الداخلية.
٠,٠٠	٢,٢٤	٠,٩٦	٠,٢٦	٤,٨٨	٢. أقوم بالاعتماد على الرقابة الداخلية في تحديد مهمة الاشارات ذات الصلة والمتعارضة مع الأدلة والبحث عنها.
٠,٠٠	٢,٤٣	٠,٩٧	٠,٢٩	٤,٩٣	٣. أعترف بأن نتائج البحث والتحري والاستفسار عن التناقضات تعتمد على التصرفات الشخصية للمراجع.
٠,٠٠	٢,٣٦	٠,٩٨	٠,٢٧	٤,٩٠	٤. يجب تركيز الرقابة الداخلية للكشف عن الغش والتلاعبات.
٠,٠٠	٢,٢٨	٠,٩٥	٠,١٥	٤,٦٧	٥. أحكام الشك المهني يمكن دعمها من خلال المراجعين الداخليين.
٠,٠٠	٢,٣٥	٠,٩٥	٠,٢١	٤,٧٥	٦. تركيز الرقابة الخارجية على أحكام وقرارات المراجع في حالة وجود تعارض في المواقف لا يؤدي إلى قبول أية أخطاء أو التزامات غير مسجلة.
٠,٠٠	٢,١٧	٠,٩٧	٠,٤١	٤,٨١	٧. أشعر بعدم الارتياح عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً.
٠,٠٠	٢,٢٦	٠,٩٩	٠,٣٩	٤,٨٤	٨. يتم زيادة أساليب التحقق من دقة الضبط الداخلي في حالة الشك في ضعف نظم الرقابة القائمة.
٠,٠٠	٢,٢٩	٠,٩٧	٠,٢٧	٤,٨٣	المتوسط

ويتبين من الجدول (٨) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى توافر خاصية تركيز الرقابة بلغت (٤,٨٣)، وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس الدرجة المتحصل عليها وتقييمها في ما يخص توافر خاصية تركيز الرقابة. وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولمجروف - سمرنوف) والتي تشير إلى عدم وجود اختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم فقد تم قبول فرض توافر خاصية تركيز الرقابة لدى مراقبي الحسابات في مصر، بمعنى أن مراقبي الحسابات في مصر تتوافر لديهم خاصية تركيز الرقابة. ولقياس مدى توافر خصائص الشك المهني بصفة عامة لدى مراقبي الحسابات المصريين تم حساب المتوسط الحسابي العام لمدى توافر خصائص الشك المهني السبع محل الدراسة والتطبيق وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول (٩)

جدول (٩). نتائج قياس مدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية.

Sig.	كولموجوروف - سمرنوف	الأهمية النسبية	Std. Dev	Mean	قياس مدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في مصر
٠,٠٠	٢,٩٢	٠,٩٤	٠,٣٩	٤,٧٠	الوسط الحسابي العام

يتبين من الجدول (٩) أن قيمة الوسط الحسابي العام لخصائص الشك المهني بلغت (٤,٧٠)، وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس الدرجة المتحصل عليها وتقييمها في ما يخص توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية، وكذلك نتائج اختبار كولمجروف - سمرنوف التي تشير إلى عدم وجود اختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم فقد تم قبول فرض البحث بتوافر خصائص الشك المهني، بمعنى أن مراقبي الحسابات في مصر تتوافر لديهم خصائص الشك المهني، ويمكن ترتيب خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في مصر بحسب درجة الأهمية النسبية كما هي موضحة في الجدول (١٠):

جدول (١٠). ترتيب خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية بحسب درجة الأهمية النسبية.

ترتيب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	الوسط الحسابي	خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في مصر
٢	٠,٩٦	٤,٧٤	خاصية استجواب العقل
٧	٠,٩٠	٤,٦٦	خاصية تعليق الأحكام وإرجائها
٣	٠,٩٥	٤,٧١	خاصية البحث عن المعرفة
٦	٠,٩١	٤,٦٥	خاصية فهم الشخصية
٣	٠,٩٥	٤,٧٢	خاصية الثقة بالنفس
٥	٠,٩٣	٤,٦٤	خاصية الاستقلال الذاتي
١	٠,٩٧	٤,٨٣	خاصية تركيز الرقابة

ويتبين من الجدول (١٠) أن خاصية تركيز الرقابة جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية لدى توافر خصائص الشك المهني، وجاءت خاصية استجواب العقل في المرتبة الثانية، ثم جاءت خاصية البحث عن المعرفة وخاصية الثقة بالنفس في المرتبة الثالثة معاً، ثم خاصية الاستقلال الذاتي في المرتبة الخامسة، ثم خاصية فهم الشخصية في المرتبة السادسة، وأخيراً حلت خاصية تعليق الأحكام وإرجائها في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية النسبية.

يخلص الباحث إلى أنه تم بناء إطار لخصائص الشك المهني يتكون من سبع خصائص هي: خاصية استجواب العقل، خاصية تعليق الأحكام وإرجائها، خاصية البحث عن المعرفة، خاصية فهم الشخصية، خاصية الثقة بالنفس، خاصية الاستقلال الذاتي، خاصية تركيز الرقابة. وتعد تلك الخصائص متكاملة ومتراصة، وتشكل إطاراً للشك المهني الواجب توافره لدى مراقبي الحسابات، لما له من تأثير فعال في بناء عقلية مراقبي الحسابات وتعزيزها، وأيضاً له مردود إيجابي في توفير أدلة الإثبات اللازمة للتحقق من صحة المعلومات المحاسبية وموثوقيتها، وانعكاس ذلك على الحد من مخاطر عملية المراجعة ومن ثم على كفاءة الأداء المهني وجودة الأحكام المهنية من خلال سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش في التقارير المالية وممارسات إدارة الأرباح.

كما تم اختبار مدى توافر خصائص الإطار المقترح لدى مراقبي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية، وتم ترتيب تلك الخصائص بحسب درجة أهميتها النسبية في التأثير في مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في مصر.

٨. نتائج البحث ونوصيائه، والاقترحات ببحوث مستقبلية:

٨,١ نتائج البحث:

توصل البحث إلى النتائج التالية:

- ١- بناء إطار لخصائص الشك المهني يتكون من سبع خصائص هي: خاصية استجواب العقل، خاصية تعليق الأحكام وإرجائها، خاصية البحث عن المعرفة، خاصية فهم الشخصية، خاصية الثقة بالنفس، خاصية الاستقلال الذاتي، خاصية تركيز الرقابة.
- ٢- تعتبر تلك الخصائص متكاملة ومتراصة لما لها من تأثير فعال في بناء عقلية مراقبي الحسابات وتعزيزها.
- ٣- تتوافر خصائص الشك المهني السبع المذكورة في الإطار المقترح للشك المهني لدى مراقبي الحسابات في مصر.

- ٤- من حيث الأهمية النسبية لدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في مصر جاءت خاصية تركيز الرقابة في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية لدى توافر خصائص الشك المهني، وجاءت خاصية استجواب العقل في المرتبة الثانية، ثم جاءت خاصية البحث عن المعرفة وخاصية الثقة بالنفس في المرتبة الثالثة معاً، ثم خاصية الاستقلال الذاتي في المرتبة الخامسة، ثم خاصية فهم الشخصية في المرتبة السادسة، وأخيراً حلت خاصية تعليق الأحكام وإرجائها في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية النسبية.

٨,٢ توصيات البحث :

- ١- ضرورة أن يعمل مراقبو الحسابات على تطبيق خصائص الشكّ المهنيّ عند مراجعة القوائم المالية لتأثيرها على الحكم المهنيّ له ، ومن ثمّ عدم تعرّض الشركات والمساهمين لأزمات مالية.
- ٢- عدم تخليّ مراقبي الحسابات عن تبنيّ تطبيق خصائص الشكّ المهنيّ عند مراجعة القوائم المالية؛ لتأثيرها الإيجابي على الحد من إدارة الأرباح وإعداد تقارير مالية احتيالية.
- ٣- على المنظمات المهنية إصدار معايير جديدة تعمل على ضرورة تبنيّ خصائص الشكّ المهنيّ وتفعيلها؛ لتأثيرها على تحسين جودة الحكم المهنيّ لمراقبي الحسابات.
- ٤- ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة في مصر بعقد دورات تدريبية لتنمية خصائص الشكّ المهنيّ لمراقبي الحسابات.

٨,٣ إقتراحات لبحوث مستقبلية :

- ١- مدى توافر خصائص الشكّ المهنيّ لدى مراقبي الحسابات وأثره على الحكم المهنيّ عند مراجعة القوائم المالية في دول أخرى.
- ٢- دراسة مقارنة مدى توافر خصائص الشكّ المهنيّ بين مراقبي الحسابات في دول مختلفة.
- ٣- مدى توافر خصائص الشكّ المهنيّ لدى المراجع الداخلي وأثره على الحد من أوجه التلاعب والاختلاس في القوائم المالية وعمليات إدارة الأرباح.
- ٤- مدى تأثير خصائص الشكّ المهنيّ لدى مراقبي الحسابات في سلامة حكمه على تقييم إدارة المشروع لفرض الاستمرارية.

المراجع

المراجع العربية

- الأبياري، هشام فاروق مصطفى. (٢٠١٣). "نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشكّ المهنيّ للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي - دراسة تحليلية وتجربة ميدانية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، المجلد ٥٠، العدد الأول، ص ٢٣٥-٢٩٥.
- الأديمي، منصور ياسين. (٢٠٠٦)، "المتغيرات المرتبطة بشخصية مراجع الحسابات وأثرها على جودة الأداء"، *مجلة الدراسات التجارية والإدارية*، جامعة الإسكندرية - كلية التجارة دمنهور، العدد الرابع يوليو، ص ١٧٩-٢٥٠.
- الصايغ، عماد سعد محمد. (٢٠١٧)، "إطار مقترح لاستخدام التشكّك المهنيّ في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية: دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد ٢١، العدد ٤، ص ١١٥١-١٢١٤.
- القباطي، صبحي سعيد. (٢٠١٧)، "دور سمات الشكّ المهنيّ للمراجع في تحسين جودة أحكامه المهنية"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، ملحق المجلد الثامن، ص ٥٥٥-٥٨٠.
- دوجان، عبد الحليم محمود محمد. (٢٠١٨)، العوامل المؤثرة على مستوى الشكّ المهنيّ عند أداء مهام الرقابة المالية العليا من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني: دراسة تحليلية، *رسالة دكتوراه غير منشورة*، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، كلية الدراسات العليا، الأردن، ص ١-١٢٤.
- ريشو، بديع الدين. (٢٠١٤) "الشكّ المهنيّ للمراجع: الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية دراسة تجريبية"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة-جامعة طنطا، العدد الثاني.
- شرف، جهاد محمد محمد. (٢٠١٥)، "نموذج مقترح لقياس أثر خصائص الشكّ المهنيّ على أحكام وقرارات مراجع الحسابات: دراسة ميدانية" *رسالة دكتوراه غير منشورة*، كلية التجارة - جامعة القاهرة.
- شلبي، عبده علي. (٢٠٠٨). "أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي على جودة المراجعة في مصر"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الثاني، ص ١٤١-١٤٨.
- على، عبد الوهاب نصر. (٢٠١٤)، *أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً للمعايير في مصر والدولية*، الطبعة الأولى، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.
- محمد، ثناء عطية فراج. محمد حسن صالح، (٢٠١٣)، "التأمين ضد التحريف في القوائم المالية وأثره على جودة المراجعة الخارجية"، *المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٧-٨ أبريل ٢٠١٣.

محمد، سامي حسن على. (٢٠٠٣)، "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة عين شمس.

مصطفى، محمود حسن. (٢٠١٢)، "دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، عدد خاص، ص ٥٦١-٦٠٧.

مصطفى، محمود حسن. (٢٠١٩)، "منهج مقترح لقياس تأثير جلسات العصف الذهني على تدعيم استجابة المراجع لمخاطر الغش: دراية تجريبية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد ٢٣، العدد الثاني، ص ٤٧-١.

المراجع الأجنبية

References

- Agoglia, C. P., C. Beaudoin, and G. T. Tsakumis. 2009. The Effect of Documentation Structure and Task Specific Experience on Auditors' Ability to Identify Control Weaknesses. *Behavioral Research in Accounting* 21: 1-77.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1997. *Due Care in the Performance of Work*. Statement on Auditing Standards No. 1. New York, NY: AICPA.
- . 1992. *The Confirmation Process*. Statement on Auditing Standards No. 67. New York, NY: AICPA.
- . 2002. *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*. Statement on Auditing Standards No. 99. New York, NY: AICPA.
- . 2007. *Generally Accepted Auditing Standards*. Statement on Auditing Standard No.105. New York, NY: AICPA.
- . 2007. *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*. Statement on Auditing Standard No.107. New York, NY: AICPA.
- . 2007. *Understanding The Entity and Its Environment and Assessing The Risks of Material Misstatement*. Statement on Auditing Standard No.109. New York, NY: AICPA.
- . 2007. *Performing Audit Procedures in Response to Assessed Risks and Evaluating The Audit Evidence Obtained*. Statement on Auditing Standard No.110. New York, NY: AICPA.
- Aschauer, E., Fink, M., Moro, A., Van Bakel-Auer, K., & Rasmussen, B. W. 2017. "Trust and professional skepticism in the relationship between auditors and clients - overcoming the dichotomy myth". *Behavioral Research in Accounting*. <http://dx.doi.org/10.2308/bria-51654>.
- Auditing. 1997a. *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*. Statement on Auditing Standards No. 82. New York, NY: AICPA.
- Auditing Practices Board (APB). 2010. Auditor Skepticism: Raising the Bar. *Discussion paper*, APB
- Australian Government Auditing and Assurance Standards Board (AUASB). 2012. *Professional Skepticism in An Audit of a Financial Report*. AUASB. Australia.
- Bailey, C.D., C.M. Daily and T.J. Philips Jr., 2006. A Study of Kruglanski's Need for Closure Construct and Its Implications for Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing, *Working paper*, January
- Bamber, E. M., R. J. Ramsay, and R. M. Tubbs. 1997. An Examination of the Descriptive Validity of the Belief-adjustment Model and Alternative Attitudes to Evidence in Auditing. *Accounting, Organizations and Society* 22 (3-4): 249-268.
- Behn, B.K., J.V. Carcello, D.R. Hermanson and R.H. Hermanson, 1997. 'The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big 6 Firms', *Accounting Horizons*, Vol. 11 No. 1, , pp. 7-24
- Behn, Bruce K. ; Kaplan, Steven E. and Krumwiede .2001 "Further Evidence on the Auditor's Going - concern Report: The Influence of Management plans", *Auditing*, Vol. 20, Issue 1, Mar, pp. 13-28.
- Benston, G.J. and A.L. Hartgraves, A. L., 2002. 'Enron: What happened and what we can learn from it', *Journal of Accounting and Public Policy*, , pp. 105-127.
- Bunge, M. 1991. A skeptic's beliefs and disbeliefs. *New Ideas in Psychology* 9 _2_ : 131-149.
- . J. L. Reimers. 2011. Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Presence of Fraud on Auditors' Fraud Judgments and Actions. *Working paper*, available at: <http://ssrn.com>.

- Carpenter, T., C. Durtschi, and L. Gaynor. 2002,. The Role of Experience in Professional Skepticism, Knowledge Acquisition, and Fraud Detection. *American Accounting Association Mid-Year Auditing Meeting*.
- . J. L. Reimers. 2011. Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Presence of Fraud on Auditors' Fraud Judgments and Actions. *Working paper*, available at: <http://ssrn.com>.
- Choo, F. and K. Tan, 2000. 'Instruction, Skepticism, and Accounting Students' Ability to Detect Frauds in Auditing', *Journal of Business Education*, fall, pp. 72-87
- Cushing, B. E. 2003. Economic Analysis of Skepticism in an Audit Setting. *Working paper*, University of Utah.
- Cushing, B.E., 2000, 'Economic Analysis of Skepticism in an Audit Setting'. In; I. Solomon and M.E. Peecher (Eds.), *14th Symposium on Auditing Research*, pp. 1-3.
- Fogelin, R. J. 1994. *Pyrrhonian Reflections on Knowledge and Justification*. New York, NY: Oxford University Press
- Fullerton, R.R. and C. Durtschi, 2004. The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors, Utah State University, *working paper*.
- Glover, S. M., and D. F. Prawitt. 2013. Enhancing Auditor Professional Skepticism. Available at: [http:// www.thecaq .org/docs/research/ skepticismreport.pdf](http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf)
- Harding, N., & Trotman, K. T. 2017. The effect of partner communications of fraud likelihood and skeptical orientation on auditors' professional skepticism. *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 36(2), 111-131.
- Hayes, 2006. "Sneaking a Peek: How the New Auditing Standards on Risk Assessment May Affect Fraud Huddles", *The Journal of Government Financial Management*, fall.
- Hermanson, D. R., R. W. Houston and J. C. Rice. 2007. PCAOB Inspections of Smaller CPA Firms: Initial Evidence from Inspection Reports. *Accounting Horizons* 21(2): 137-152.
- Grenier, J. H. 2011. Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era: A dual-process Model and An Experimental Test. *Working Paper*. Miami University of Ohio.
- Hogarth, R. M., and H. J. Einhorn. 1992. Order Affects in Belief Updating: The Belief-adjustment Model. *Cognitive Psychology* 24 (1): 1-55.
- Hookway, C. 1990. *Scepticism*. New York, NY: Routledge.
- Hurt, R.K., 1999. Skeptical About Skepticism: Instrument Development and Experimental Validation, *unpublished doctoral dissertation*, The University of Utah
- Hurt, R.K., M. Eining and D. Plumlee, 2003a .Professional Skepticism: A Model with Implications for Research, Practice and Education, *working paper*, University of Wisconsin-Madison.
- Hurt, R.K., M. Eining and D. Plumlee, 2003b. An Experimental Examination of Professional Skepticism, *working paper*, University of Wisconsin-Madison,.
- Hurt, R. K. 2007. Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale. *Working Paper*, Baylor University.
- . M. Eining, and R. D. Plumlee. 2008. An Experimental Evaluation of Professional Skepticism. *Working Paper*, Baylor University.
- Hurt, R. K., M. Eining, and D. Plumlee. 2009. Measuring professional skepticism to provide a link to skeptical behaviors. *Working paper*, Baylor University.
- . 2010. Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (1): 149-171.
- . M. Eining, and D. Plumlee. 2012. Linking Professional Skepticism to Auditors' Behaviors. *Working Paper*, Baylor University, and the University of Utah.
- . H. B. Liburd., C. E. Earley., and G. Krishnamurthy. 2013. Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 (1): 45- 97.
- Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS).2012. A Professional Judgment Framework for Financial Reporting. *An International Guide for Preparers, Auditors, Regulators and Standard Setters*.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2009. International standards of auditing (ISA) No. 240. *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*. New York, NY: IFAC
- . 2009. International standards of auditing (ISA) No. 200. *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. New York, NY: IFAC
- . 2012. *Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements. IAASB Staff Questions and Answers*. New York, NY: IFAC.
- Janet, M. 1996. Professional Judgment and the Auditor. *Contemporary Accounting Research* 13 (1) : 371

- Kadous, K., 2000. 'The Effects of Audit Quality and Consequence Severity on Juror Evaluations of Auditor Responsibility for Plaintiff Losses', *the Accounting Review*, (75), pp. 327-341
- Karjalainen, J. 2011. Audit Partner Industry Specialization and Earnings Quality of Privately Held Firms. Available at: <http://papers.ssrn.com>
- Kerler, W. A., and L. N. Killough. 2009. The Effects of Satisfaction with A Client's Management during A Prior Audit Engagement, Trust, and Moral Reasoning on Auditors' Perceived Risk of Management Fraud. *Journal of Business Ethics* 85: 109-136.
- Kinney, W. R. 2000. Economic Analysis of Skepticism in an Audit Setting: Discussion. In Proceeding of the 14th Symposium on Auditing Research. Urbana, IL - University of Illinois
- Kruglanski, A.W. and T. Freund, 1983. 'The Freezing and Unfreezing of Lay-Inferences: Effects on Impressional Primacy, Ethnic Stereotyping, and Numerical Anchoring', *Journal of Experimental Social Psychology*, (19), pp. 448-468.
- Kruglanski and Ajzen, 1983. 'Bias and Error in Human Judgment', *European Journal of Social Psychology*, Vol. 13, pp. 1-44
- Kurtz, P. 1992. *The New Skepticism: Inquiry and Reliable Knowledge*. Buffalo, NY: Prometheus Books
- Lefcourt, H.M., 'Locus of Control'. In: Robinson, J.P., P.R. Shaver and L.S. Wrightsman, 1991., Measures of Personality and Social Psychological Attitudes, Volume 1 in *Measures of Social Psychological Attitudes Series*, pp. 413-500.
- Leonard G. Weld, Peter M. Bergevin and Lorraine Magrath, 2004" Anatomy of a financial fraud ", *The CPA Journal*, October.
- Litman, J. A., and P. J. Silvia. 2006. The latent structure of trait curiosity: Evidence for interest and deprivation curiosity dimensions. *Journal of Personality Assessment*, 86 -3-: 318-328.
- Luippold, B. L. 2009, "Managing audits to manage earnings: The impact of baiting tactics on an auditor's ability to uncover earnings management errors" *Unpublished PhD Dissertation*, University of Massachusetts - Amherst
- Mautz, R. K., and H. A. Sharaf. 1961. The Philosophy of Auditing. *American Accounting Association Monograph No. 6*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- McMillan, J. J., and R. A. White. 1993. Auditors' Belief Revisions and Evidence Search: the Effect of Hypothesis Frame, Confirmation and Professional Skepticism. *The Accounting Review* 68 (3): 443-465.
- McGinn, M. 1989. *Sense and Certainty: A Dissolution of Scepticism*. New York, NY: Basil Blackwell, Inc.
- Nelson, M. 2009. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28 (2): 1-34.
- Nelson, M., H. T. Tan. 2005. Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24: 41-71.
- Nolder, C. J. 2012. , The Role of Professional Skepticism, Attitudes and Emotions on Auditor's Judgments. *Published Doctoral Dissertation: Bentley University*.
- Payne, E. A., and R. J. Ramsay. 2005. Fraud Risk Assessments and Auditors' Professional Skepticism. *Managerial Auditing Journal* 20 (3): 321-330.
- Phares, E.J., 1978. 'Locus of Control'. In: London, H. and J.E. Exner Jr., Dimensions of Personality, John Wiley & Sons, pp. 263-304
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2008. *Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006, and 2007 Inspections of Domestic Annually Inspected Firms*. Release No. 2008-008. Washington, DC: PCAOB
- . 2012. *Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits*. Staff Audit Practice Alert No.10. Washington, DC: PCAOB
- Public Company Accounting Oversight Board or (PCAOB).2016b. *Order Instituting Disciplinary Proceedings, Making Findings, and Imposing Sanctions In the Matter of Chun Cho Kwok, CPA, and KCC & Associates (a/k/a Chun C. Kwok, a/k/a Kwok, & Company), Respondents*. PCAOB Release No. 105-2016-026. Retrieved from <https://pcaobus.org/Enforcement/Decisions/Documents/105-2016-026-KCC-Kwok.pdf>
- Public Company Accounting Oversight Board or (PCAOB).2017. *Standing Advisory Group Meeting Panel Discussion - Professional Skepticism, November 29-30, 2017*. Retrieved from <https://pcaobus.org/News/Events/Documents/11292017-SAG-meeting/Professional-Skepticism-Briefing-Paper.pdf>
- Robinson, S. N., Curtis, M. B., & Robertson, J. C. 2017. Disentangling the trait and state components of professional skepticism: Specifying a process for state scale development. *Auditing A Journal of Practice & Theory*. <http://dx.doi.org/10.2308/ajpt-51738>.
- Quadackers, L.M., 2008.The Relationship between Auditors' Interpersonal Trust Factors, Professional Rank and Skeptical Judgments and Decisions, *working paper*, Vrije Universiteit Amsterdam, April

- Quadackers, L., T. Groot and A. Wright. , 2009, Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. *Working paper*. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1478105
- Quadackers, L., T. Groot, and A. Wright. 2012. Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. *Working Paper*, VU University Amsterdam, and Northeastern University.
- Rixom, B. A., D. Plumlee, and A. J. Rosman. 2012. Training Auditors to Think Skeptically. *Paper Presented at the Auditing Mid-year Meeting, Savannah, GA*.
- Rose, J. M. 2007. Attention to Evidence of Aggressive Financial Reporting and Intentional Misstatement Judgments: Effects of Experience and Trust. *Behavioral Research in Accounting* 19: 215-229.
- Shaub, M. K. 1996. Trust and Suspicion: The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors' Trust of Clients. *Behavioral Research in Accounting* 8: 154-174.
- Shaub, M.K. and J.E. Lawrence, 1999. 'Differences in Auditors' Professional Skepticism Across Career Levels in The Firm', *Advances in Accounting Behavioral Research*, (2), pp. 61 -83.
- Shaub, M.K. and J.E. Lawrence, 1996, 'Ethics, Experience, and Professional Skepticism: A Situational Analysis', *Behavioral Research in Accounting*, Supplement, pp. 124- 157
- Smith, J.E. and T. Kida, 1991. 'Heuristics and Biases: Expertise and Task Realism in Auditing', *Psychological Bulletin*, Vol. 109. No. 3, 472-489.
- Tsui, J.S. and F.A. Gul, 'Auditors, 1996,' Behaviour in an Audit Conflict Situation: A Research Note on the Role of Locus of Control and Ethical Reasoning', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 1, pp. 41-51
- Webster, D. M., and A. W. Kruglanski. 1994. Individual differences in need for cognitive closure. *Journal of Personality and Social Psychology* 67 -6-: 1049-1062.
- Wrightman, L.S., 1974,. Assumptions about Human Nature: *A Social-psychological Analysis*, Monterey, CA, Brooks/Cole.